

LES CLAUSES D'ACCROISSEMENT ET DE RÉVERSION EN DROIT FISCAL

THÈSE POUR LE DOCTORAT (SCIENCES JURIDIQUES)

PRÉSENTÉE ET SOUTENUE LE MARDI 19 AVRIL 1910, A 4 HEURES 1/2

PAR

GEORGES MASSON

PRÉSIDENT : M. WAHL, *Professeur*

SUPPLÉANTS : MM. TRUCHY, *Professeur*

HITIER, *Professeur*

ÉTAMPES

MAURICE DORMANN, IMPRIMEUR-ÉDITEUR

16, RUE SAINT-MARS, 16

—
1910



Digitized by the Internet Archive
in 2026

LES CLAUSES D'ACCROISSEMENT
ET DE RÉVERSION
EN DROIT FISCAL

LES CLAUSES D'ACCROISSEMENT ET DE RÉVERSION EN DROIT FISCAL

THÈSE POUR LE DOCTORAT (SCIENCES JURIDIQUES)

PRÉSENTÉE ET SOUTENUE LE MARDI 19 AVRIL 1910, A 4 HEURES 1/2

PAR

GEORGES MASSON



PRÉSIDENT : M. WAHL, *Professeur*

SUFFRAGANTS : MM. TRUCHY, *Professeur*

HITIER, *Professeur*

ÉTAMPES

MAURICE DORMANN, IMPRIMEUR-ÉDITEUR

16, RUE SAINT-MARS, 16

—
1910

La Faculté n'entend donner aucune approbation
ni improbation aux opinions émises dans les thèses ;
ces opinions doivent être considérées comme propres
à leurs auteurs.

LES CLAUSES
D'ACCROISSEMENT & DE RÉVERSION
EN DROIT FISCAL

INTRODUCTION

§ I^{er}

LES NOTIONS D'ACCROISSEMENT ET DE RÉVERSION EN DROIT CIVIL

Les mots « accroissement » et « réversion » sont susceptibles — le premier surtout — d'interprétations très diverses. Nous devons indiquer avec précision celles de leurs acceptions variées auxquelles nous nous attacherons dans cette étude. L'objet de celle-ci se dégagera de cet examen, et de cette sélection opérée, des diverses significations que la langue juridique attache aux termes qui nous occupent.

Le Code Civil emploie à plusieurs reprises le substantif « accroissement » et le verbe « accroître » : au Titre de la propriété, article 556 ; avec un sens radicalement distinct, au Titre des successions et à celui des donations entre vifs et des testaments, articles 786, 1044 et 1045.

L'article 556 fait de l'accroissement une variété d'accession immobilière. Sous le nom d'alluvions, il range parmi les

modes d'acquisition de la propriété les atterrissements et et « accroissements » qui se forment successivement et insensiblement aux fonds riverains d'un fleuve ou d'une rivière. L'accroissement, ainsi entendu, n'intéresse pas le droit fiscal; la loi du 22 frimaire an VII n'a pas tarifé l'accession.

Lorsque plusieurs personnes sont appelées à recueillir une succession et que l'une d'elles renonce à sa vocation héréditaire, l'article 786 dispose que la part du défaillant « accroît » à ses co-héritiers. Les articles 1044 et 1045, dans l'hypothèse d'un legs fait à plusieurs conjointement, déterminent pareillement dans quelle mesure et sous quelles conditions, une des institutions restant sans effet, son émolument « accroît » aux autres légataires. L'« accroissement » dont traitent ces textes est le droit, pour les héritiers d'une même personne ou les légataires institués par le même testament, de recueillir la part d'un co-héritier défaillant ou le legs caduc d'un co-légataire.

Cet « accroissement » n'est pas celui que nous étudierons : ses difficultés en droit fiscal sont de médiocre importance et présentent peu d'intérêt.

Mais il a paru à quelques auteurs (1) qu'il y avait lieu de rapprocher des hypothèses prévues par les articles 786, 1044 et 1045 celle où, dans un contrat créateur d'une indivision de fait ou constitutif d'une société, les parties stipulent que la part des prémourants dans les droits indivis ou dans le fonds social ne sera pas dévolue à leurs héritiers naturels ou testamentaires, mais appartiendra en totalité aux survivants. Les communistes ou les associés ne puisent-ils pas alors,

(1) Cf. Garnier : *Répertoire général et raisonné de l'Enregistrement*, 7^e édition, tome I, V^o Accroissement, p. 103.

dans le contrat primitif, une vocation éventuelle à la totalité de son objet ? Tous existant, la vocation de chacun d'eux ne peut s'exercer pleinement et avoir son entier effet parce qu'elle rencontre dans son épanouissement d'autres vocations semblables. Mais qu'un ou plusieurs de ces obstacles viennent à disparaître, et le droit qui existait en puissance mais dont l'exercice se trouvait entravé recouvrera, naturellement, toute sa force et toute son étendue. En recueillant la part des prémourants, les indivisaires et les associés ne font pas usage d'un droit nouveau ; ils exercent plus intégralement un droit qui leur appartient en propre.

Or les civilistes sont unanimes à expliquer par ce raisonnement les solutions des articles 786, 1044 et 1045 : « Plusieurs légataires ayant tous le droit de recueillir en totalité la même chose, si », dit M. Planiol (1), « ils viennent tous ensemble pour recueillir le legs, le bénéfice s'en partage entre eux : *concurso fiunt partes* ; ils se nuisent réciproquement. Si le legs de l'un d'eux est caduc sa part accroît aux autres, ce qui veut dire que chacun prendra un peu plus parce qu'il y aura un ayant-droit de moins ». Dans cette hypothèse d'un legs conjoint, il y a bien plutôt non décroissement qu'accroissement.

Les conséquences logiques de cette constatation se déduisent d'elles-mêmes. Il y a lieu à accroissement : soit dans certaines hypothèses prévues par la loi, — et cet accroissement pourrait s'appeler accroissement légal, — soit en dehors de tout texte, en vertu d'une stipulation particulière, et cet accroissement pourrait porter le nom d'accroissement conventionnel. La base juridique de ces deux accroissements est la même :

(1) *Traité de droit civil*, 2^{me} édition, tome III, n° 2859.

la vocation éventuelle de plusieurs à la totalité d'une même chose. Ils sont deux aspects d'un même phénomène, l'« accroissement » sans autre qualificatif, dont M. Garnier dit qu'il est « le droit de prendre... une part à laquelle on est appelé, mais qu'on n'aurait pas eue si tous les co-intéressés étaient venus recueillir (1) ».

Cet accroissement « conventionnel » est celui dont nous nous proposons d'étudier les conséquences fiscales. La clause d'accroissement est ainsi définie par M. Wahl (2) : « Celle où il est convenu que le droit stipulé au profit de plusieurs personnes, divisément ou indivisément, appartiendra, après le décès de l'une d'elles, aux autres ».

Mais deux ou plusieurs individus peuvent être aussi appelés à jouir, en vertu d'un même titre, de la totalité d'une même chose, non plus simultanément à l'origine, mais successivement. Nous sommes alors en présence d'un phénomène de réversion. « La clause de réversion », dit M. Wahl, « est celle par laquelle il est convenu qu'un droit stipulé, une rente viagère ou un usufruit, par exemple, appartiendra, après le décès de la personne au profit de laquelle il a été stipulé, à un tiers, si ce dernier est, lors de son décès, encore vivant. » Et il ajoute : « Les clauses d'accroissement et de réversion ont une nature identique au point de vue civil... elles ne diffèrent entre elles que par l'étendue ».

(1) *Op. et loc. cit.*

(2) *Traité de droit fiscal*, tome I, n° 403. Cf. *Traité du régime fiscal des sociétés*, tome I, n° 846.

L'ACCROISSEMENT ET LA RÉVERSION EN DROIT FISCAL

Il semble qu'il n'eût point été impossible de transporter en droit fiscal des idées analogues à celles que nous venons de dégager. La doctrine civile eut alors servi de fondement à la théorie fiscale ; elle lui eut fourni les principes directeurs de la matière. Les solutions si variées de la pratique eussent, en dernière analyse, procédé de quelques conceptions générales à peu près hors de contestation. Celles-ci eussent constitué le lien nécessaire entre des décisions d'apparence parfois très disparate ; on eut ainsi obtenu, sinon un ensemble de règles rigides de perception qui se fussent malaisément adaptées à la souplesse des affaires, du moins un système rationnel, bien équilibré, d'où les contradictions eussent été à peu près bannies.

Cette méthode a été celle de M. Wahl dans son *Traité de droit fiscal*. Les solutions primordiales qu'il propose sont déduites des notions qu'il a données des phénomènes d'accroissement et de réversion. S'élevant au dessus des décisions d'espèce, il a donné de la matière, dans la mesure où cela était possible, une théorie d'ensemble.

Mais l'Administration de l'Enregistrement, et à sa suite l'immense majorité des auteurs, ont procédé autrement. Ces essais de constructions juridiques, ces tentatives pour situer les hypothèses en cause dans l'ensemble du droit et les rattacher à des idées plus générales, leur sont restés inconnus. La Régie a statué isolément sur chacune des espèces qui lui ont été soumises, à l'aide souvent des seules données du

droit fiscal ; elle a résolu les problèmes de perception au fur et à mesure qu'ils se sont rencontrés, sans essayer d'en dégager les traits essentiels, de les coordonner, ni de formuler pour leurs solutions une ou plusieurs lois générales.

Aussi bien, ne pouvait-elle pas ou ne devait-elle pas élaborer ce travail de synthèse. Mais il est résulté de son absence, comme de celle de vues d'ensemble et de recherches quelque peu scientifiques, une doctrine chaotique, souvent confuse, parfois incertaine, contradictoire même, reflétant trop fidèlement le caractère relatif des hypothèses qu'elle régit. Crétet, dans son rapport au Conseil des Anciens sur le projet de la loi du 22 frimaire an VII, nous avait déjà montré les inconvénients pour « l'esprit fiscal d'être privé du secours de quelques principes fixes (1) ». Est-ce une compensation suffisante de pouvoir constater que les intérêts du Trésor n'y ont rien perdu ? Le « génie de fiscalité » en effet, dénoncé lui aussi par le rapporteur de la loi de frimaire an VII (2), a quelquefois trouvé à s'exercer à la faveur des incertitudes qui règnent en la matière.

§ 3^{me}

MÉTHODE — TERMINOLOGIE — PLAN

Si nous insistons sur la manière dont l'Administration, en fait, a traité la question qui nous occupe, ce n'est certes point que nous ayons la prétention d'instruire son

(1) Cité dans Garnier, *op. cit.*, tome I, page 50.

(2) Garnier *op. et loc. cit.*, tome I, page 32.

procès. C'est uniquement pour justifier notre méthode de travail dans la suite de cette étude et expliquer l'impuissance où nous nous sommes trouvés de donner au sujet une clarté et une ampleur qu'il ne comporte pas.

Notre but doit être de montrer non point tant ce qui aurait pu être que ce qui est réellement. Or il existe toute une documentation positive, arrêts de la Cour de Cassation et des Cours d'Appel, jugements des Tribunaux d'instance, Instructions Générales et Solutions de la Régie, que, non seulement il nous est impossible de négliger, mais dont nous avons l'impérieux devoir de rendre compte. La méthode la meilleure pour le faire est évidemment de se replacer dans les hypothèses mêmes qui ont motivé ces décisions jurisprudentielles et administratives, et de suivre, dans leurs examens d'espèce, les tribunaux et l'Administration. Ce procédé qui, au point de vue théorique, a peu de valeur, nous le reconnaissons, s'impose, pratiquement, pour traiter avec sûreté et précision un sujet comme le nôtre.

La doctrine fiscale s'étant, dans les hypothèses en cause presque complètement formée en dehors des principes du droit civil et s'étant préoccupée moins de bâtir un système que de résoudre une série de problèmes de perception, la différenciation que nous avons établie entre les phénomènes d'accroissement et ceux de réversion demeure pratiquement sans portée. De fait, elle n'existe point dans les documents administratifs ; elle est également méconnue de tous les auteurs, M. Wahl excepté. Les deux termes d'accroissement et de réversion sont indifféremment employés l'un pour l'autre, quelquefois exclusivement (1),

(1) Sic. Maguéro, *Traité alphabétique des droits d'Enregistrement*, tome II, page 731.

le plus souvent concuremment, le mot accroissement étant appliqué aux stipulations sur la toute propriété et celui de réversion étant réservé aux conventions concernant un usufruit ou une rente viagère (1). Championnière et Rigaud (2), même, n'ont pas craint de faire rentrer dans la notion de réversion le retour légal ou conventionnel au profit du donateur. Voilà qui peut donner idée de la confusion régnant en la matière.

Pour nous, nous maintenons la définition que nous avons donnée de la clause d'accroissement et de celle de réversion et la distinction que nous avons faite entre ces deux sortes de stipulations. Cette différenciation nous paraît nécessaire pour ordonner les développements qui vont suivre et grouper d'une manière rationnelle des hypothèses jusqu'ici réunies un peu arbitrairement. Nous nous réservons néanmoins d'employer souvent, — surtout lorsque nous traiterons des rentes viagères, — la terminologie courante, pour ne point trop choquer des habitudes de langage à peu près générales.

Nous envisagerons successivement, au point de vue de la perception des droits d'enregistrement et de celle des droits de timbre, les effets de l'insertion d'une stipulation d'accroissement et d'une stipulation de réversion dans les dispositions concernant : une toute-propriété, une rente viagère et un usufruit. Nous examinerons ensuite le régime fiscal auquel les lois des 28 décembre 1880, 29 décembre 1884 et 16 avril 1895 ont assujetti certaines associations dont les statuts renferment une clause d'accroissement, — et qu'elles ont même

(1) Sic. Garnier, *op. cit.* tome I, page 103 et tome III, pages 614 et 635. Cf. *Journal du notariat*, 2 août 1906, dissertation de M. Rigal.

(2) *Traité des droits d'enregistrement*, tome III, n° 2491.

étendu à d'autres collectivités en raison seulement de leur caractère, indépendamment de la réalisation de tout accroissement. Par certains côtés l'objet de ces lois dépasse ainsi le cadre de cette étude. En fait, outre qu'il est impossible de faire un départ entre des dispositions législatives formant un tout, leur matière est trop intimement liée à celles qui nous occupent pour que nous la passions sous silence.

Cette étude sera divisée en cinq parties :

Celles première, seconde et troisième traiteront de l'exigibilité et de la liquidation des droits d'enregistrement sur les clauses d'accroissement et de réversion concernant : une toute-propriété ; une rente viagère ; un usufruit.

La quatrième partie sera relative à l'application de l'article 6 de la loi du 22 avril 1905 portant exemption des droits de timbre, — aux contrats d'aliénation immobilière contenant l'une des stipulations en cause.

Et la dernière partie sera consacrée à la taxe d'accroissement à percevoir de certaines associations d'après les lois des 28 décembre 1880, 29 décembre 1884 et 16 avril 1895.

§ 4^{me}

SOURCES

Aucun travail d'ensemble n'a été jusqu'ici, à notre connaissance, présenté sur les phénomènes d'accroissement et de réversion. Tout au plus peut-on signaler le mince *Traité des Réversions de propriété* de M. Rémondière.

Les éléments encore épars de la doctrine fiscale sont

fournis, en dehors des textes législatifs et des décisions judiciaires, par :

1^o Les Instructions générales et les Solutions de la Régie ;

2^o Les commentaires accompagnant dans les recueils de jurisprudence les décisions des Tribunaux.

Les plus importantes de ces notes sont dues à M. Wahl ; elles ont paru dans le Recueil de Sirey.

3^o Les traités de droit fiscal ;

Les développements qu'ils consacrent aux hypothèses qui nous occupent sont assez brefs. Nous citerons, par ordre d'apparition :

Le Traité — très vieilli — *des droits d'enregistrement*, de Championnière et Rigaud (tome III) ;

Les Principes d'enregistrement, de M. Gabriel Demante (tome II) ;

Le Traité théorique et pratique des droits d'enregistrement, de M. Naquet (tomes II et III) ;

Le Traité de droit fiscal (les deux premiers tomes), — et *le Traité du régime fiscal des sociétés et des valeurs mobilières*, de M. Wahl.

4^o Les ouvrages de droit fiscal conçus dans un but presque exclusivement pratique ;

M. Naquet (1) prétend que chez eux « les détails absorbent et noient souvent les principes. » Il sont en effet assez proches sur nos questions. Ce sont :

Le Répertoire général et raisonné de l'enregistrement, des domaines et des hypothèques, de M. Garnier (tomes I, II, III, V ; supplément) ;

(1) *Traité des droits d'Enregistrement*, 1^{re} édition, tome I, préface, page II.

Le Dictionnaire des droits d'enregistrement, de timbre, de greffe et d'hypothèques, par les Rédacteurs du Journal de l'Enregistrement et des Domaines (tome II, 4^{me} édition, et tome IV, 3^{me} édition);

Le Traité alphabétique des droits d'enregistrement, de timbre et d'hypothèques, de M. Maguéro (tome II; supplément).

PREMIÈRE PARTIE

CLAUSES D'ACCROISSEMENT ET DE RÉVERSION DE TOUTE PROPRIÉTÉ

Une convention d'accroissement, concernant une toute propriété, se rencontre dans un contrat d'acquisition conjointe, créateur d'une indivision, ou dans un contrat de société.

La première hypothèse est celle où plusieurs individus ne poursuivant point la réalisation de bénéfices, ni leur distribution, acquièrent en commun, à titre onéreux ou gratuit, et stipulent que la part des prémourants dans l'objet de l'acquisition appartiendra aux survivants, jusqu'au dernier qui restera seul propriétaire.

L'absence de but lucratif chez les co-acquéreurs caractérise cette espèce et la différencie de celle suivante. Si l'acte intervenu révélait, chez les parties, la commune recherche d'un gain dans le but de son partage, il y aurait entre elles, non pas indivision ou communauté d'intérêts, mais société. L'article 1832 du Code Civil, en effet, dispose que « la société est un contrat par lequel deux ou plusieurs personnes conviennent de mettre quelque chose en commun dans la vue

de partager le bénéfice qui pourra en résulter ». Et Demolombe dit à ce sujet : « La société est contractée dans la vue de partager un bénéfice ; elle forme un être moral actif. La communauté est un état passif ne constituant aucune individualité et dans lequel chaque partie conserve son intérêt propre (1). »

Deux frères ayant acheté un immeuble en commun en avaient joui par indivis, pendant plusieurs années, et l'avaient ensuite revendu avec bénéfice. Malgré cette circonstance, la Cour de Cassation, dans un arrêt du 22 novembre 1852 (2), a jugé qu'il n'avait pas existé entre eux de société, car il n'était pas établi qu'ils eussent fait leur acquisition en vue de la revente et du partage du bénéfice qui pourrait en résulter.

Le gain à réaliser peut uniquement consister dans la chance d'accroissement, au profit des survivants des contractants, lors du décès des prémourants. Il faut donc, avant de décider si la convention d'accroissement entre acquéreurs conjoints donne naissance à une indivision ou à une société, rechercher dans chaque espèce si le *partage* de ce bénéfice, au moment des décès successifs, est entré, ou non, dans la commune intention des parties (3).

L'opinion de Champoullièr et Rigaud (4), d'après laquelle

(1) *Cours de Code Napoléon*, tome XV, n° 477.

(2) Sirey, 1853.1.73; Dalloz, 1853.1.325 et note. Cf. Pont, *Traité des sociétés*, tome I, nos 75 et suivants. — Guillouard, *Traité du Contrat de Société*, nos 2, 3 et 6. — Baudry-Lacantinerie et Wahl, *Traité de la société, du prêt et du dépôt*, 3^{me} édition, nos 21 bis et suivants.

(3) Cf. Jugement du Tribunal de Nancy, 23 Août 1881 (*Journ. enregist.*, n° 22108). Solutions de la Régie des 9 Mars 1875 (motifs) 24 février et 14 juin 1882.

(4) *Traité des droits d'enregistrement*, tome III, n° 3506.

toute acquisition faite en commun crée entre les co-acheteurs une société, doit donc être rejetée comme trop absolue.

C'est une question que nous examinerons de savoir si, dans l'une et l'autre des hypothèses qui précèdent, la mise en jeu de la clause d'accroissement réalise une transmission de propriété. Remarquons dès maintenant qu'à supposer qu'elle s'effectuât toujours, cette mutation est certainement conditionnelle, subordonnée à l'accomplissement de l'un de ces événements : le décès ou la retraite de l'un des indivisaires ou de l'un des associés. Elle est donc soustraite, dans la mesure où le sont les mutations conditionnelles, à la perception du droit proportionnel lors de l'enregistrement du contrat d'acquisition ou de société (1).

(1) Cf. Notes de M. Wahl sous Cass. 24 avril 1893 (Sirey, 1894.1.19), et Cass. 16 janvier 1894 (Sirey, 1895.1.37). Garnier, *Répertoire général*, V^o Condition, n^o 34. *Dictionnaire des droits d'enregistrement*, V^o Condition, n^o 74. Naquet, *Traité des droits d'enregistrement*, tome II, n^o 916.

CHAPITRE PREMIER

De l'Accroissement entre Co-Propriétaires indivis

SECTION I

INDIVISAIRES ÉTRANGERS

§ 1^{er}

NATURE DE LA CLAUSE D'ACCROISSEMENT

La convention d'accroissement constitue, en principe, pour ses bénéficiaires éventuels, une disposition à titre onéreux.

Dans l'extrême généralité des cas, l'analyse de la stipulation nous montre chacun des contractants consentir à courir le risque de perdre sa part dans les biens acquis en commun, mais recevoir en échange la possibilité de recueillir la part, dans les mêmes biens, des prédécédés. En retour de l'avantage qu'il promet aux survivants, chaque co-acquéreur stipule, pour lui-même, un avantage équivalent. L'intention

de libéralité réciproque n'existe pas : les parties n'ont en vue que leur intérêt personnel. Nous sommes en présence d'un contrat aléatoire où chacun des contractants court, également, des chances de perte et de gain et reçoit l'équivalent de ce qu'il donne.

Les Tribunaux d'instance et la Régie ont hésité à reconnaître ce caractère onéreux de la clause d'accroissement. Mais il a été affirmé par la Cour de Cassation dans sept arrêts des 15 décembre 1852, 12 juillet 1853, 10 août 1853, 26 avril 1854, 26 juillet 1854, 9 avril 1856 et 14 juin 1858 (1). Quelques-uns, à vrai dire, ont trait à des acquisitions faites en commun par des ecclésiastiques et des religieux, mais, à l'époque où ils ont été rendus, il n'y avait aucune distinction à faire entre les acquisitions conjointes réalisées par des congréganistes ou des prêtres séculiers, et celles faites par des laïques.

Ces décisions se rapportent toutes à des espèces où la clause d'accroissement était insérée dans un contrat d'acquisition à titre onéreux. Or l'accroissement peut aussi résulter d'un acte présentant toutes les apparences d'une donation mutuelle et éventuelle, et les propriétaires conjoints d'un bien, avec stipulation d'accroissement, peuvent l'avoir acquis à titre gratuit.

L'Administration a eu à statuer sur la première de ces hypothèses. Trois frères s'étaient faits donation mutuelle aux survivants d'eux du tiers indivis leur appartenant dans une ferme possédée en commun (2). Sans trancher la ques-

(1) Respectivement : 1^o Sirey, 1853.1.125; 2^o Sirey, 1853.1.540; 3^o Sirey, 1853.1.640; 4^o et 5^o Sirey, 1854.1.463; 6^o Sirey, 1856.1.540; 7^o Dalloz, 1858.1.252. Cf. Cass. 24 nov. 1869, *Journ. Enreg.*, n^o 18814.

(2) Maguéro, *Traité alphabétique*, tome II, page 734.

tion de principe, la Régie a déclaré que les parties, ayant elles-mêmes qualifié leur convention de donation, n'étaient pas recevables à critiquer l'exactitude de cette appellation et que l'acte intervenu devait être traité comme renfermant une donation éventuelle. Cette solution est très critiquable. Il est constant, en droit fiscal, que la nature des contrats ne se détermine, pour la perception de l'impôt, ni par les termes employés dans la rédaction, ni par la qualification qui leur est donnée par les parties, mais par l'objet des conventions qu'ils renferment et leur nature propre que les contractants sont impuissants à changer (1). Nous estimons que, dans ce pacte de famille, la transmission s'effectuait réellement à titre onéreux, chacune des parties ayant aliéné ses droits dans la ferme, si elle mourait la première, contre l'éventualité d'en devenir seule propriétaire au cas de survie (2).

La seconde espèce est celle d'une donation faite à plusieurs avec stipulation qu'au décès des prémourants des donataires leur part accroîtra à celle des survivants dont le dernier restera seul propriétaire.

M. Maguéro constate que la situation est alors semblable à celle résultant d'une acquisition à titre onéreux, mais que l'acquisition étant faite à titre gratuit « il est naturel de décider que l'accroissement emprunte le même caractère de libéralité au profit du survivant des donataires (3). » Par jugement du 10 janvier 1889, le Tribunal Civil de Cha-

(1) Notamment Cass., 20 août 1850 (Sirey, 1850.1.688); 10 nov. 1858 (Sirey, 1859.1.844); 14 février 1870 (Sirey, 1870.1.136); Instructions Générales n° 1875 § 2, n° 2142 § 4 et n° 2402 § 1.

(2) En ce sens, *Dictionnaire des droits d'enregistrement*, 3^{me} édition, tome IV, page 569, n° 11.

(3) *Traité alphabétique*, tome II, page 734, n° 22.

rolles a, pareillement, décidé que la donation en cause renfermait une double libéralité : l'une qui avait pour effet la transmission immédiate de la propriété du bien donné sur la tête de chacun des donataires, — l'autre au profit des survivants de ceux-ci et dont la réalisation avait lieu par accroissement (1).

Dans l'hypothèse d'une acquisition à titre gratuit, la clause d'accroissement semble donc présenter également un caractère de libéralité.

§ 2^{me}

DROITS FIXE ET PROPORTIONNEL EXIGIBLES

1. *Droit fixe.*

En tant qu'elle constitue une disposition à titre onéreux, la convention d'accroissement échappe au droit fixe d'enregistrement applicable aux contrats innommés. Son effet est seulement de régler la propriété des biens acquis en commun ; elle rentre dans la catégorie des clauses dépendantes d'un contrat principal, ne donnant lieu — article 44 de la loi du 22 frimaire an VII — à la perception d'aucun droit particulier. C'est ce qu'a décidé la Régie par une Solution du 2 février 1892 (2).

(1) Des interprétations différentes de celle ci-dessus sont fournies par Bastiné, *Théorie de droit fiscal*, tome II, n° 21, et la Régie, Solutions des 31 mars 1882 et 23 juillet 1883, mais l'un et l'autre voient également dans la stipulation de l'espèce une double libéralité.

(2) Sirey, 1894.2.319 (Note de M. Wahl).

Il en est différemment dans les quelques hypothèses où, d'après l'intention formelle ou présumée des parties, la stipulation d'accroissement semble présenter le caractère d'une donation éventuelle; elle forme alors une disposition indépendante de l'acte principal passible du droit fixe de 7 fr. 50 centimes en principal.

II. *Droit proportionnel.*

La réalisation de l'événement : le décès de l'un des co-propriétaires survenant, la clause d'accroissement produit son effet. Un droit proportionnel de mutation est-il, alors, dû sur la valeur de la part du prédécédé dans les biens indivis?

Deux opinions se sont présentées qui — pour des motifs différents — repoussent, au moins partiellement, l'exigibilité d'un droit de transmission.

Pour Championnière et Rigaud, nous l'avons vu, toute acquisition conjointe établit entre les co-acheteurs une société. Tant que subsiste cette dernière, elle est seule propriétaire de l'actif social. Le décès de l'un des associés n'apporte aucune modification à cette situation et n'opère aucune transmission dans le fonds social, ni au profit de la société, ni au profit des associés dont les droits ne sont nullement modifiés ni augmentés (1).

Nous retrouverons, au chapitre suivant, pour la réfuter, cette argumentation. Constatons seulement ici que son point de départ est faux. Nous avons démontré qu'une acquisition faite en commun ne donnait point obligatoirement naissance à une société, et nous nous sommes placés, par hypothèse, dans le cas d'une acquisition conjointe seulement créatrice d'indivision.

(1) *Traité des Droits d'Enregistrement*, Supplément, n° 722.

M. Wahl a trouvé, dans les conséquences logiques de sa définition de l'accroissement reproduite en tête de cette étude, la réponse à la question posée. Le mot de réversion, dit-il en substance, inexactement employé en l'espèce par tous les auteurs, implique l'idée d'une mutation. Il n'en est rien. Il s'agit d'un accroissement, c'est à dire du développement, de la consolidation d'un droit préexistant, directement tiré par chacune des parties du contrat primitif. Le décès de l'un des acquéreurs conjoints ne fait rien acquérir aux survivants. Il fait seulement disparaître la limitation apportée à leurs droits par le concours du prédécédé. Il leur permet d'exercer, plus intégralement, un droit qui leur appartient en propre. « La preuve en est », ajoute-t-il, « que si la réversion porte sur une nue-propriété elle s'opère avec un effet rétroactif. L'un des co-acquéreurs, en aliénant sa part, ne peut mettre obstacle à sa réversion éventuelle sur la tête des autres co-propriétaires. » Le droit proportionnel de mutation est un impôt perçu sur les transmissions de propriété. Si cette dernière, au lieu de se transmettre, demeure dans le patrimoine où elle réside déjà, fortifiée mais non déplacée, aucun droit de mutation n'est dû.

Il en sera autrement dans les hypothèses où la clause d'accroissement a le caractère d'une donation éventuelle. L'accroissement stipulé à titre aléatoire diffère, à cet égard, de celui stipulé à titre gratuit. Les droits de donation et de succession sont dus à raison d'un lien qui s'établit entre le disposant et le gratifié, à raison, en un mot, de la libéralité. L'accroissement fait apparaître cette intention libérale ; il est donc justement taxé (1). Le droit de mutation par décès

(1) *Traité de droit fiscal*, tome I, n° 405.

sera, en conséquence, exigible à chaque décès successif.

Nous adhérons, sans réserve, à cette doctrine qui s'inspire de la véritable nature de la clause d'accroissement et tient très heureusement compte des indications fournies par le droit civil et des exigences de la loi fiscale.

Mais la jurisprudence et l'Administration sont, aujourd'hui, nettement fixées dans le sens de l'exigibilité du droit proportionnel en toutes hypothèses, quel que soit le caractère de la stipulation d'accroissement.

La Cour de Cassation a cependant connu quelques hésitations, et il importe de remarquer que, de la constatation d'un même fait, le caractère aléatoire de la clause d'accroissement, elle a successivement tiré deux conséquences très différentes.

Par un arrêt du 11 germinal an IX (1), elle avait décidé, dans l'hypothèse d'une indivision avec clause d'accroissement résultant d'une acquisition à titre onéreux, — que chacun des stipulants tenait ses droits à la propriété tout entière des dispositions du contrat d'acquisition et du prix par lui payé, — qu'il n'y avait entre les parties aucune donation éventuelle, — qu'il n'était par conséquent dû aucun droit de mutation entre vifs, ou par décès, au jour de la réalisation de l'accroissement. Le *Journal des Notaires* s'exprimait également de la sorte : « Il y a en l'espèce », disait-il, « une convention aléatoire dont l'effet est, que jusqu'à l'événement le propriétaire étant incertain, les prédécédés sont censés n'avoir jamais eu aucune portion de la propriété acquise en commun. Par une conséquence nécessaire, l'acte ne peut être passible d'un droit fixe, comme donation éven-

(1) Cité dans Garnier, *Répertoire général*, tome I, page 113.

tuelle, et il n'est dû, au décès des prémourants, aucun droit de succession, puisque ce droit n'est exigible que sur les mutations et qu'ici il n'y en a point eu... (1) »

Cette doctrine avait été accueillie par la Régie dans plusieurs Solutions des 9 janvier 1812, 28 août 1824, 23 décembre 1825 et 29 décembre 1848.

Elle est restée celle de la jurisprudence, lorsque la clause d'accroissement porte sur une rente viagère. Nous verrons qu'en raison du caractère aléatoire de la convention, chacun des crédi-rentiers est autorisé à prétendre que la rente viagère, tout entière, représente le prix de sa propre stipulation ; il est réputé puiser dans l'acte primitif un droit à la totalité de la rente ; le décès de ses co-contractants n'opère à son profit aucune transmission.

Mais dans les hypothèses actuellement en cause, la Cour de Cassation a, dès 1851, abandonné l'interprétation qu'elle avait jusqu'alors admise. Par un arrêt du 19 novembre 1851 (2), la Chambre Civile a déclaré exigible le droit de mutation. Les sept arrêts rendus de 1853 à 1858, déjà cités, se sont prononcés dans le même sens. Cette jurisprudence, depuis lors, n'a subi aucun revirement. Elle a été notamment suivie par deux jugements des Tribunaux d'Autun et de Toulon des 29 décembre 1891 et 8 juin 1897 (3).

Les décisions de la Cour de Cassation ont été prises par la Régie, comme règles de perception, dans plusieurs Instruc-

(1) Année 1826, n° 5566.

(2) Sirey, 1851.1.767. Indépendamment des arrêts déjà cités, Cass. Requêtes, 26 juillet 1880. (Dalloz, 1881.1.170); Bordeaux, 20 août 1878 (*Journ. Enreg.*, n° 20919). Lille, 27 décembre 1879, (*Jour. Enreg.*, n° 21229.)

(3) *Reper. Per. Enreg.*, nos 7857 et 9201.

tions Générales, celles nos 1912 § 4, 1986 § I et 2150 § I (1).

Elles ont recueilli l'approbation presque unanime des auteurs (2).

Deux idées en forment le fondement, qui, répétées sous toutes les formes, se dégagent seules de la lecture des arrêts.

La première, enseignée déjà par Merlin (3), est que deux propriétaires par indivis avec clause d'accroissement ne sont propriétaires, chacun, que de la moitié de l'objet commun. Les acquisitions faites par parts indivises reposent sur la tête de chacun des indivisaires personnellement. Au décès de l'un d'eux, la propriété de la moitié lui appartenant passe sur la tête de l'autre qui la reçoit ainsi, non pas directement et immédiatement du vendeur, mais de son co-acquéreur.

Le second argument, apporté par les arrêts, est tiré du caractère aléatoire de la cause d'accroissement. Etablie pour tous les indivisaires, également, elle est pour chacun d'eux, relativement aux autres, un acte commutatif. Il s'opère donc, à chaque décès, une mutation de propriété, assujettie par l'article 4 de la loi du 22 frimaire an VII au droit proportionnel.

(1) Il y a lieu de remarquer que si l'acquisition conjointe a pour objet de la rente sur l'Etat, la réalisation de l'accroissement s'opère sans donner lieu à la perception d'aucun droit proportionnel. D'une part, en effet, la transmission s'effectuant, dans le système de la Régie, à titre commutatif et onéreux, il n'est pas dû de droit de mutation par décès. D'autre part, les cessions et transferts à titre onéreux de rentes sur l'Etat sont seulement passibles d'un droit fixe. (Article 70 de la loi du 22 frimaire an VII.)

(2) Naquet, *Traité des droits d'enregistrement*, tome II, n° 916; Garnier, *Répertoire général*, tome I, page 114, n° 61; Maguéro, *Traité alphabétique*, tome II, page 731, n° 8; Bastiné, *Théorie de droit fiscal*, tome II, n° 22; Schicks, *Dictionnaire des droits d'enregistrement*, V° Accroissement dans les acquisitions en commun.

(3) *Questions*, V° Mutations, § 3.

On chercherait, vainement, dans les auteurs, d'autres justifications de l'exigibilité de ce droit. C'est encore le langage des arrêts de la Cour de Cassation que, sous une forme un peu différente, parle Bastiné : « L'acte d'acquisition », dit-il, « renferme une convention entre les acquéreurs, indépendante de celle qui a été conclue entre eux et le vendeur. Une cession est faite par chaque communiste à ses co-propriétaires, moyennant la chance d'obtenir lui-même la part de ceux-ci. En droit fiscal, cette cession doit être assimilée à la vente et, lors de l'accomplissement de la condition, le droit d'enregistrement peut être perçu sur l'acte primitif d'acquisition qui est aussi le titre de la cession. Le droit est perçu sur la part que chaque survivant obtient au décès d'un co-propriétaire... » (1).

§ 3^{me}

NATURE ET QUOTITÉ DU DROIT PROPORTIONNEL

Dans les hypothèses où la clause d'accroissement constitue une disposition à titre onéreux, le droit proportionnel exigible est, lui-même, un droit de mutation à titre onéreux.

Au contraire, lorsque la clause d'accroissement implique l'idée d'une libéralité réciproque, le droit à percevoir par la Régie est celui de mutation par décès.

Le droit de mutation à titre onéreux est dû, d'après la nature des biens qui composent la masse indivise, sur la

(1) *Op. et loc., cit.*

valeur, sans déduction des dettes, de la part appartenant au prémourant lors de son décès.

Il est de 1 0/0 pour les créances, 2 0/0 pour les rentes et les meubles en général, 7 0/0 sans décimes pour les immeubles.

Quant à celles de ces mutations immobilières qui s'effectuent au profit du dernier vivant, et font, par conséquent, cesser l'indivision, elles ont le caractère d'une licitation. Elles sont soumises au droit de 4 0/0 en principal, 5 0/0 avec les décimes (Solutions des 9 mars 1875 et 5 août 1884).

La condition accomplie rétroagit au jour même de la convention; c'est depuis cette époque que la transmission est réputée avoir eu lieu. Il en résulte que le tarif applicable est celui en vigueur à l'époque de la rédaction de l'acte qui contient la clause d'accroissement (Solutions des 5 août 1884 et 11 juillet 1893).

Quant aux droits de mutation par décès, ils sont liquidés conformément aux lois des 25 février 1901 et 30 mars 1902 et d'après les relations de parenté existant, au décès de chacun des co-propriétaires, entre les survivants et le prédécédé, sans se préoccuper de celles qui les unissaient antérieurement.

§ 4^{me}

DÉLAI DE PAIEMENT — PÉNALITÉ — PRESCRIPTION

Le transfert de propriété opéré à titre onéreux par le décès de l'un des indivisaires doit-il être déclaré à l'Administration dans les trois mois de sa réalisation?

Cette obligation ne concerne pas, d'après la loi elle-même (1), celles de ces mutations qui ont pour objet des meubles. Elle est, au contraire, applicable aux transmissions de fonds de commerce et à celles immobilières. La Cour de Cassation et la Régie l'ont formellement reconnu, la première, par un arrêt du 6 mars 1872 (2), — la seconde, dans l'Instruction Générale n° 2447 § 5 et une Solution du 15 janvier 1880.

Ces décisions ne peuvent être qu'approuvées (3). Le paiement du droit proportionnel a été suspendu, lors de l'enregistrement du contrat d'acquisition, par une condition. Celle-ci venant à se réaliser, l'impôt est exigible de la même manière qu'il l'eût été à l'origine : c'est là l'effet ordinaire de la rétroactivité de la condition accomplie.

Le droit en sus, exigible en cas de non-paiement du droit simple dans les délais impartis par la loi, doit être calculé d'après le tarif en vigueur au jour où il a été encouru. D'après une Solution du 14 juin 1893, ce droit en sus ne peut être recouvré sur les héritiers du communiste décédé, les amendes étant personnelles et éteintes par la mort de leurs débiteurs. Nous verrons, au chapitre suivant, ce qu'il faut penser de l'exactitude de cette décision.

Le droit exigible constitue une perception principale. La prescription trentenaire est donc seule applicable, à l'exclusion de la prescription biennale établie par l'article 61 de la loi de

(1) Lois du 27 ventôse an IX (art. 4) et du 23 août 1871 (art. 14).

(2) Sirey, 1872.1.246, et note.

(3) Leur exactitude est cependant contestée par M. Garnier, *Répertoire général*, tome I, V° Accroissement, n° 66. Mais cette opinion nous paraît contraire aux données les plus certaines du droit fiscal. Elle est effectivement contredite par tous les auteurs : notamment, *Dictionnaire des droits d'enregistrement*, tome IV, V° Réversion, page 573, n° 29 (troisième édition) et Maguéro, *Traité alphabétique*, tome II, V° Réversion, n° 9.

frimaire an VII et qui concerne seulement les insuffisances de perception. Cette application à la matière des principes généraux du droit fiscal a été faite par la Cour de Cassation dans un arrêt du 14 décembre 1870 (1).

Le droit en sus, à la différence du droit simple, se prescrit par deux ans, ainsi que l'Administration l'a reconnu dans l'espèce de l'arrêt qui précède.

(1) Sirey, 1871.1.37. Cf. en outre Cass. Civile, 21 janvier 1878, et Cass. Requêtes, 18 janvier 1888, rapportés dans les Instructions Générales nos 2597 § 3 et 2761 § 5.

SECTION II

INDIVISAIRES MARIÉS

L'accroissement peut être stipulé entre époux dans leur contrat de mariage, relativement aux acquêts.

Une clause d'accroissement peut être aussi contenue dans les actes d'acquisition réalisés au cours du mariage par les conjoints. Ses effets et ses conséquences fiscales sont alors très différents, suivant que les époux co-propriétaires sont soumis, ou non, à un régime exclusif de communauté.

§ 1^{er}

ACCROISSEMENT STIPULÉ DANS LE CONTRAT DE MARIAGE

La clause de partage inégal et celle d'attribution de la totalité de la communauté, insérées dans un contrat de mariage en faveur du survivant des époux, constituent des conventions d'accroissement, partiel ou total, concernant les acquêts. D'après les dispositions explicites ou formelles des articles 1520 et 1525 alinéa second du Code Civil, cet accroissement est le résultat d'une convention de mariage. Sa réali-

sation n'implique, en conséquence, aucune idée de mutation, soit à titre onéreux, soit à titre gratuit. Il n'est pas dû de droit proportionnel de transmission. C'est ce qu'a décidé un arrêt de la Cour de Cassation du 7 avril 1856 (1).

Le caractère des stipulations en cause est indépendant de toutes énonciations et qualifications du contrat de mariage qui sembleraient se rapporter à une donation entre époux (2). Mais la présomption, réputant conventions à titre onéreux les clauses de communauté conventionnelle, paraît recevoir de la loi elle-même deux restrictions importantes. D'une part, les articles 1496 et 1527 l'écartent en faveur des enfants du premier lit : ceux-ci peuvent démontrer, s'il y a lieu, que les stipulations de l'espèce constituent en réalité de véritables donations, réductibles aux limites de la quotité disponible. L'article 1525 premier alinéa, d'autre part, dispose qu'en cas d'attribution de la totalité de la communauté à l'un des époux, les héritiers de l'autre ont le droit d'exercer la reprise des apports et des capitaux qui y sont tombés du chef de leur auteur.

Ce texte, dans sa signification la plus naturelle, réduit donc aux acquêts les biens de communauté, dont une clause d'attribution totale peut disposer au profit exclusif de l'un des époux. Cette interprétation, que semble commander le sens littéral de la loi, a pour elle la tradition (3) et l'autorité des travaux préparatoires (4). Elle est suivie par la grande

(1) Sirey, 1856.1.538.

(2) Cf. Tribunal de la Seine, 24 avril 1869. (*Gazette des Tribunaux*, 14 mai 1869.)

(3) Pothier, *Traité des donations*, Section 3, § 2, n° 224. (Edition Bugnet, tome VII, page 423.)

(4) *Jurisprudence générale* de Dalloz, tome XIII, V° *Contrat de mariage*, page 27.

majorité des auteurs (1). La Chambre Civile néanmoins, rompant avec une jurisprudence presque séculaire, a, par un arrêt du 2 août 1899 (2), jugé que la clause d'attribution totale de la communauté y compris les apports et les capitaux provenant des époux ne cesse pas de constituer une convention matrimoniale échappant à ce titre à l'application des règles afférentes aux donations.

Nous n'avons pas à étudier ici la valeur de cette décision. Constatons seulement qu'elle enlève à l'Administration la possibilité d'exiger du survivant des époux le droit de mutation par décès lorsqu'il recueille, en vertu d'une clause de son contrat de mariage, non seulement les bénéfices résultant des travaux communs et des économies faites sur les revenus de son patrimoine et celui de son conjoint, mais encore les capitaux entrés en communauté du chef de ce dernier.

§ 2^{me}

ACCROISSEMENT STIPULÉ DANS UNE ACQUISITION FAITE PAR DEUX ÉPOUX MARIÉS SOUS UN RÉGIME EXCLUSIF DE COMMUNAUTÉ

I. *Efficacité de la clause d'accroissement.*

La clause d'accroissement, insérée dans un acte d'acquisition conjointe réalisé par deux époux mariés sous un régime

(1) Aubry et Rau, *Cours de droit civil français*, 4^{me} édition, tome V, § 530 et suivants. Guillouard, *Traité du contrat de mariage*, tome III, n° 1626. Baudry-Lacantinerie, Lecourtois et Surville, *Contrat de mariage*, tome II, page 1448. Huc, *Commentaire théorique et pratique du code civil*, tome IX, n° 393. Dans le même sens, Cass. Civ.: 21 mars 1860 (Daloz, 1860.1.111); 15 janvier 1872 (Daloz, 1872.1.102); 9 août 1881 (Daloz, 1882.1.82).

(2) Daloz, 1901.1.483 et note contraire de M. Ambroise Colin.

de non communauté, produit, au décès du prémourant d'eux, son effet habituel au profit du survivant.

Sous un régime exclusif de communauté, en effet, chaque époux demeure propriétaire des biens qu'il a achetés en son nom propre quelle que soit l'origine des deniers utilisés.

L'opinion contraire, notamment soutenue par Troplong (1), d'après laquelle, sous l'un des régimes en cause, les biens achetés par la femme appartiennent au mari, est contredite par tous les auteurs modernes : « Les acquisitions », disent Aubry et Rau, « faites sous un régime de non communauté, soit par la femme seule, soit conjointement par le mari et la femme, sont propres à cette dernière, soit pour la totalité, soit pour moitié, sans qu'à cet égard il y ait lieu d'examiner si le prix en a été payé des deniers de la femme ou de ceux du mari. Mais, s'il résulte des circonstances que la femme ne s'est pas trouvée en position de payer ce prix au moyen de deniers à elle appartenant, elle doit en faire état au mari ou à ses héritiers (2). » M. Guillouard se prononce dans le même sens : « La femme, sous un régime de non communauté, conserve la propriété des biens qu'elle acquiert au cours du mariage à titre gratuit ou onéreux. Si les biens qu'elle acquiert à titre onéreux sont achetés en son nom, elle en a la propriété ; si elle les a achetés conjointement avec son mari, elle en est propriétaire pour moitié. Il en sera ainsi même si le prix d'acquisition a été payé par le mari, sauf aux héritiers à réserver de celui-ci à faire la preuve de l'avantage qu'il a voulu conférer à la femme (3). »

(1) *Traité du Contrat de mariage*, tome III, nos 2246 et 2247.

(2) *Cours de Droit civil*, tome V, § 531 et notes.

(3) *Traité du contrat de mariage*, tome III, n° 1664. Cf. Laurent, *Principes de droit civil français*, tome XXIII, n° 415 ; Dalloz, *Supplément*, V° *Contrat de mariage*, n° 1094.

On doit donc s'en tenir au principe que la chose appartient à celui qui l'a achetée, même des deniers d'un tiers, sans se préoccuper des avantages indirects que le mari peut ainsi consentir à sa femme.

Les questions de preuves à fournir sur l'origine des fonds et d'indemnités dues éventuellement par la femme aux héritiers de son mari ne sauraient nous intéresser ; notons seulement qu'il devra être fait état, dans la déclaration de succession souscrite au décès du mari, des sommes dont peut être débitrice de ce chef la femme. Le principe seul nous importe que nous venons de dégager, qui rend opérante, au décès du prémourant des époux, la clause d'accroissement.

II. *Nature de la clause d'accroissement ; conséquences fiscales.*

La convention d'accroissement constitue-t-elle pour son bénéficiaire une disposition à titre onéreux ou à titre gratuit ?

Si il est nécessaire d'établir une présomption destinée à fonctionner dans les hypothèses où la volonté des parties ne ressort pas clairement, nous l'admettrons volontiers inverse de celle précédemment adoptée. En raison de la communauté d'intérêts et des liens — à tout le moins, de sympathie — existant entre les époux, il paraît assez naturel de décider qu'ils ont eu, en stipulant l'accroissement, bien plutôt que l'intention de réaliser un bénéfice, celle de se gratifier réciproquement, d'éviter, notamment, au survivant d'eux quel qu'il fut, une diminution des ressources jusque là mises en commun, à un moment où elles lui seront peut-être le plus nécessaire. Faut-il croire que le mari et la femme, en

contractant, ont principalement escompté le décès l'un de l'autre comme l'éventualité heureuse qui leur permettra de réaliser un gain? Cette idée semble plutôt faite pour tenter quelques littérateurs modernes que des juristes.

L'interprétation que nous proposons de la volonté des parties est celle à laquelle se sont arrêtés les Tribunaux et la Régie, lorsque la clause d'accroissement porte sur un usufruit. Nous n'apercevons aucun motif logique de distinguer entre cette hypothèse et celle en cause. Notre interprétation s'impose, en outre, lorsque les époux contractants sont mariés sous le régime de la communauté. Nous verrons qu'il est alors très difficile, sinon impossible, d'expliquer, sans une intention libérale, la clause d'accroissement intervenue. Pour apparaître quelquefois moins nettement, la volonté des parties est évidemment la même quel que soit le régime matrimonial auquel elles sont soumises.

L'objection, que la donation ainsi réalisée serait nulle en vertu de l'article 1097 du Code Civil qui interdit les libéralités entre époux par un même acte, n'est pas sans réponse et nous la réfuterons dans la suite. Remarquons seulement que tant que sa nullité ne serait pas judiciairement prononcée, cette donation devrait, pour l'enregistrement, recevoir son exécution.

La solution fiscale, précédemment présentée par M. Wahl et à laquelle nous nous sommes pleinement ralliés, trouverait donc ici une nouvelle application. Dans toutes les hypothèses où la stipulation d'accroissement révélerait chez ses auteurs une intention, formelle ou tacite, de libéralité, celle-ci rendrait exigibles : 1^o Le droit fixe de donation éventuelle, sur l'enregistrement de l'acte d'acquisition; 2^o Le droit de mutation par décès, à l'événement. Lorsque la convention d'accroissement, au contraire, présenterait le caractère d'une disposition à titre onéreux, aucun droit proportionnel ne serait

dû, puisque la nature même de la clause est exclusive de toute idée de transmission.

Mais la jurisprudence et la Régie assimilent, purement et simplement, l'accroissement au profit du survivant de deux époux à celui qui s'opère pour un étranger. Elles considèrent la stipulation d'accroissement intervenue entre époux comme un pacte aléatoire et commutatif; le survivant recueille, à titre onéreux, la part du prédécédé dans les biens acquis conjointement. Il est passible, dans les mêmes conditions qu'un co-acquéreur ordinaire, du droit de mutation à titre onéreux.

Cette doctrine résulte de l'arrêt de la Chambre Civile du 14 décembre 1870, déjà cité, pris comme règle de perception par l'Instruction Générale n° 2420 § 6 (1).

Les auteurs partagent l'opinion de la Cour, mais quelques-uns (2) semblent disposés à tenir compte de l'intention, formellement exprimée par les époux, de se faire donation mutuelle et réciproque de la totalité de l'objet acquis en commun avec clause d'accroissement. Avec cette restriction, la théorie en cours se rapproche singulièrement de celle que nous préconisons.

(1) Adde, Solutions des 4 mars 1870 et 31 mai 1878.

(2) Maguéro, *Traité alphabétique*, tome II, page 734, n° 20.

§ 3^{me}

ACCROISSEMENT STIPULÉ DANS UNE ACQUISITION RÉALISÉE
PAR DES ÉPOUX COMMUNS EN BIENS

I. *Efficacité de la clause d'accroissement; théories
diverses.*

Une convention d'accroissement concernant un conquêt est-elle efficace ?

On pourrait en douter, car sa mise en jeu aboutit à faire à une valeur commune le sort d'un propre, à la soustraire au partage de la communauté pour l'attribuer, tout entière, au survivant des conjoints. Un tel résultat n'est-il pas contraire au principe de l'immutabilité des conventions matrimoniales formulé par l'article 1395 du Code Civil, lequel interdit aux époux de se créer à volonté des propres, — et n'admet d'exception à cette règle que celle édictée par les articles 1434 et 1435, relatifs au remploi ? L'objection a paru insurmontable aux auteurs du *Dictionnaire des Droits d'Enregistrement* (1).

Mais la question est un des aspects de celle plus générale de savoir si les époux peuvent disposer, au profit exclusif de l'un d'eux, d'un bien de communauté. Elle s'est posée principalement à propos des rentes viagères réversibles et des assurances sur la vie. Or la validité des unes et des autres n'est plus aujourd'hui contestée. Les auteurs et la

(1) 3^{me} édition, tome IV, V^o Réversion, page 573.

jurisprudence ont, en conséquence, transposé purement et simplement en la matière, les raisonnements présentés, pour rendre opérante la stipulation d'accroissement de rente viagère.

La plus généralement admise de ces argumentations s'appuie sur l'article 1437 du Code Civil, d'après lequel, lorsqu'un des époux a tiré un profit personnel quelconque des biens de la communauté, il en doit récompense. C'est admettre, dit-on, la possibilité pour les conjoints d'utiliser à leur profit les ressources de l'association conjugale, au besoin par la création de propres. Ce dernier procédé n'a rien de contraire à l'article 1401 qui déclare conquêts tous les biens acquis à titre onéreux au cours du mariage, puisque les deniers utilisés par l'époux ont été empruntés par lui à la communauté, et, conséquemment, lui appartiennent. On donne, d'ailleurs, toute satisfaction à la loi en décidant que le bien acquis avec clause d'accroissement demeure dans la communauté jusqu'à sa dissolution. A ce moment seulement, il revêt le caractère d'un propre et devient, avec effet rétroactif au jour de l'acquisition, la propriété du survivant des époux, à charge par ce dernier d'une récompense à la communauté dans les termes de l'article 1437.

L'application, à l'hypothèse, de cette théorie que nous étudierons plus longuement dans la suite, conduit à reconnaître que l'accroissement, en se réalisant, n'opère aucune mutation de propriété au profit de l'époux survivant. L'acquisition n'a produit en elle-même aucun effet translatif à l'égard de l'un ou l'autre des conjoints; l'événement seul a déterminé le véritable propriétaire. Cette qualité n'ayant jamais reposé sur la tête de l'époux prédécédé, il n'a rien pu transmettre à son conjoint; celui-ci tient directement son droit de propriété du contrat d'acquisition.

Cette doctrine, surtout développée par M. Garnier (1), est acceptée par M. Maguéro (2). Elle a été consacrée notamment par un jugement du Tribunal civil de Saint-Etienne du 27 novembre 1883 (3).

Elle encourt, croyons-nous, un triple reproche : elle repose sur une pétition de principe ; elle renferme une contradiction ; elle ne donne à la volonté des contractants qu'une demi-satisfaction. C'est une pétition de principe de dire que l'un des époux peut faire sien un acquêt, à charge d'une récompense ; avant de parler de celle-ci, il faudrait démontrer que l'opération n'offre rien d'illégal. Prétendre que le survivant des conjoints tient de sa propre stipulation la totalité du bien acquis et l'astreindre au paiement d'une récompense, est contradictoire. Ce qu'on a acheté et payé de ses deniers est à soi et rien qu'à soi sans qu'on ait à rendre de compte à qui que ce soit. Les époux, enfin, ont évidemment voulu que le survivant d'eux recueille, par le seul effet de la convention d'accroissement, la totalité du bien qui en est l'objet, sans être obligé d'en payer la moitié aux héritiers du prédécédé. Quelle est sans cela l'utilité de la stipulation d'accroissement ?

Cette théorie présente encore l'inconvénient de soulever de graves controverses sur la détermination du quantum de la récompense. La nécessité de cette dernière a, d'ailleurs, été contestée. A la suite de Troplong (4), quelques auteurs ont prétendu que la réalisation de l'accroissement ne procure aucun avantage au survivant des époux : la convention est réciproque ; elle aurait pu tout aussi bien profiter au

(1) *Répertoire général*, V^o Accroissement, page 117.

(2) *Traité alphabétique*, tome II, V^o Réversion, page 733, n^o 19.

(3) *Rep. Per. Enreg.*, n^o 6361.

(4) Cf. *infra*, page 82.

conjoint prédécédé. Mais cette nouvelle doctrine aboutit, nous le verrons, à d'inacceptables conséquences.

Ces critiques, sur lesquelles nous aurons l'occasion de nous étendre longuement, nous amènent à proposer l'application à la matière d'une théorie semblable à celle élaborée par M. Labbé pour rendre compte des réversions de rentes viagères. Elle consiste essentiellement à dire que la convention d'accroissement contient une donation réciproque par chaque époux à l'autre de sa part dans le bien qui en est l'objet, pour le cas de survie. Le survivant recueille la totalité de ce bien à deux titres distincts : pour sa moitié, comme commun en biens ; par l'autre moitié, comme donataire de son conjoint. Cette interprétation respecte, à la fois, les dispositions de l'article 1401 qui veut que toute acquisition onéreuse, faite au cours de la communauté, soit et demeure un conquêt, et l'intention des parties qui ont voulu que la survivante d'elle recueille, sans rien déboursier, le bénéfice de la stipulation.

Nous avons fait pressentir qu'une grave objection ne peut manquer de nous être faite, tirée de l'article 1097 du Code Civil ; nous nous réservons de la réfuter, en même temps que de développer la doctrine que nous venons seulement d'esquisser.

II. *Conséquences fiscales des théories proposées.*

Les conséquences fiscales de notre théorie, si elle était admise, seraient facilement déductibles : exigibilités du droit fixe de donation éventuelle, à l'enregistrement du contrat d'acquisition, — et du droit de mutation par décès, à l'événement.

Dans le système qui a prévalu, au contraire, l'époux sur-

vivant, bénéficiaire de l'accroissement, n'est passible d'aucun droit de mutation, soit à titre onéreux, soit par décès, puisqu'il ne s'opère à son profit aucune transmission. Mais il est comptable envers la communauté d'une récompense dont il devra être fait état dans la déclaration de succession souscrite au décès du prémourant des époux. Le Tribunal de Saint-Etienne, dans le jugement déjà cité, a déclaré le montant de cette récompense égal à celui des sommes déboursées par la communauté, au montant par conséquent du prix payé pour l'acquisition. Nous estimons au contraire, avec M. Naquet (1), que cette récompense est seulement du bénéfice retiré par le conjoint survivant de l'opération faite des deniers communs, de la valeur donc, au jour de la dissolution de la communauté, des biens objets de l'accroissement. Elle ne peut, en outre, conformément aux principes généraux, être supérieure aux débours effectués par la communauté. (2)

Il appartient aux parties d'évaluer elles-mêmes, sous le contrôle de l'Administration, l'importance de la récompense. Cette manière de procéder, croyons-nous, n'a jamais été explicitement consacrée par la Régie en la matière, mais elle est très suffisamment justifiée par l'ensemble des dispositions de la loi du 22 frimaire an VII et par les décisions administratives rendues en matière de rentes viagères et d'usu-fruits.

(1) *Traité des droits d'enregistrement*, tome II, n° 920.

(2) Cassation, 22 octobre 1889. (Dalloz, 1890. I. 62).

CHAPITRE SECOND

De l'accroissement entre associés

La stipulation d'accroissement, insérée dans un contrat de société, offre de grandes analogies avec la clause de cession conditionnelle de part sociale. Les deux conventions, cependant, ne sauraient être confondues. La première, en effet, à la différence de la seconde, se réalise sans paiement de prix pour les droits qui en sont l'objet ; l'aléa qu'elle comporte représente à lui seul, pour les associés, la contre-partie de leur prestation.

La nature aléatoire de la clause d'accroissement empêche de même son assimilation à une cession conditionnelle gratuite par chacun des associés aux survivants. Mais il faut reconnaître ce caractère à la stipulation qui attribue, au cas de décès ou de retraite d'un associé déterminé, à ceux restants, les droits dans l'actif social du défaillant, sans réciprocité pour lui.

Ces précisions se déduisent logiquement des notions déjà acquises.

EXIGIBILITÉ DES DROITS FIXE ET PROPORTIONNEL

Une stipulation d'accroissement constitue une disposition dépendante des statuts d'une société. Son but est, en effet, de régler le sort de la société après la disparition d'un associé. Un tel événement influant nécessairement sur l'existence de la société, la clause qui le prévoit ne peut pas ne pas figurer dans le contrat social ; elle en est une partie essentielle. Elle doit, en conséquence, échapper à la perception d'un droit fixe sur l'enregistrement de l'acte de société (1).

Mais une opinion différente prévaut dans la pratique fiscale. La Régie, assimilant la convention d'accroissement à une clause de cession conditionnelle, décide qu'elle présente comme celle-ci le caractère d'une disposition indépendante du contrat de société « à la formation duquel elle n'est, à aucun titre, nécessaire » (2), — et qu'elle donne, en conséquence, ouverture à la perception du droit fixe de trois francs, en principal. Cette solution se concilie difficilement avec celle admise par l'Administration elle-même en matière d'indivision.

L'exigibilité d'un droit proportionnel, lors de la réalisation de l'accroissement, ne fait plus aujourd'hui de doute ni en

(1) Wahl, *Traité du régime fiscal des sociétés*, tome I, page 161, n° 313.

(2) Maguéro, *Traité alphabétique*, tome II, V° Société, pages 823, n° 259 — et 824, n° 260. Cf. en matière de cession conditionnelle, Cassation, 18 avril et 8 juin 1859 (Sirey, 1859.1.501).

doctrine, ni en jurisprudence ; les lois des 28 décembre 1880 et 29 décembre 1884 l'ont implicitement consacrée en modifiant, dans certaines hypothèses, le taux du droit à percevoir.

La réalité de la mutation résultant de la mise en jeu de la clause d'accroissement a cependant été contestée. Mais alors que les contribuables eussent peut-être trouvé dans la nature juridique de l'accroissement une sérieuse raison de résister aux prétentions de la Régie, ils n'ont opposé à ces dernières que de très insuffisants moyens de défense. L'examen de ceux-ci présente pourtant l'intérêt de préciser l'hypothèse en cause et les conditions mises par l'Administration elle-même à la perception de l'impôt.

Il y a déjà trois quarts de siècle, Championnière et Rigaud (1) ont dit que, durant l'existence de la société, l'être moral distinct des associés qu'elle forme est seul possesseur et propriétaire de tous les biens mis en commun. Cet état de choses est invariable tant que subsiste la société : la mort ou la retraite de l'un des associés n'y apporte aucun changement et n'effectue dans le fonds social aucune transmission, soit au profit de la société, soit au profit des associés dont les droits ne sont nullement modifiés ni augmentés : elle ne saurait donc donner ouverture à la perception d'un droit de mutation. C'est ainsi que dans les tontines, personnes morales créées avec l'autorisation gouvernementale, le décès de l'un des tontiniers, encore que lui enlevant toute expectative de propriété dans le fonds commun, ne rend exigible aucun droit.

L'argumentation est impressionnante : en réalité elle porte à faux. Elle suppose que l'accroissement a pour objet *les*

1° *Traité des droits d'enregistrement*, Supplément, n° 722.

biens sociaux eux-mêmes. Ceux-ci appartenant à la société — pourvu qu'elle soit personne morale —, et non aux associés, le décès ou la retraite de l'un d'eux reste évidemment sans influence sur leur propriété. Mais, en raison même de la personnalité civile reconnue à la société, un accroissement des biens sociaux au profit des associés est juridiquement impossible quels que soient les termes du contrat social et les stipulations des parties. L'accroissement ne peut porter que sur des *droits sociaux*. Championnière et Rigaud, pour l'avoir oublié, se sont placés en dehors des données du problème à résoudre et la question qu'ils voulaient trancher demeure entière (1).

Mais l'accroissement se réalisant sans prix, certains ont prétendu qu'une convention ne peut avoir un caractère transmissif qu'autant que la partie qui abandonne un droit ou une chose lui appartenant reçoit du contractant, auquel doit profiter cet abandonnement, une somme ou une valeur qui en soit l'équivalent (2). La réponse à l'objection est facile. Si la stipulation d'un prix est nécessaire pour que se produise une mutation onéreuse, il n'est pas obligatoire que ce prix soit une somme d'argent. Il peut consister, pour chaque associé,

(1) Le conseiller rapporteur d'un pourvoi formé devant la Chambre des Requêtes et dont les conclusions ont été adoptées par un arrêt du 24 novembre 1869 (Sirey, 1870.1.85) a répondu à Championnière et Rigaud en disant « que l'existence distincte attribuée à la société est une pure fiction dont l'objet est de rendre plus sensibles les relations que crée le contrat de société entre les associés ou entre eux et les tiers, qu'il ne fallait pas attribuer à cette fiction un caractère trop absolu... et qu'au fond les associés étaient copropriétaires, par indivis, de tout ce qui compose le fonds social... ».

(2) Cette argumentation résulte notamment des attendus d'un jugement de la Seine du 7 avril 1866, cassé par un arrêt de la Chambre Civile du 9 mai 1868 (Sirey, 1868.1.345.)

en l'espérance que lui ménage le contrat de recueillir les droits des défaillants. Cet aléa réciproque, nous l'avons vu, représente ainsi dans la pensée des co-associés la valeur de leur prestation et suffit à caractériser la mutation.

On a soutenu, enfin, que les associés conservant au point de vue fiscal la propriété de leurs apports, la disparition de l'un d'eux ne fait rien acquérir aux autres. Mais précisément le droit proportionnel est dû parce que, d'après les termes mêmes des statuts, ce décès ou cette retraite rend les associés restants propriétaires de l'apport jusque-là demeuré la propriété du défaillant.

Aussi la Cour de Cassation a-t-elle inlassablement décidé, dans les circonstances les plus diverses, « .. que l'abandon par chaque associé de ses apports, au profit des associés restants, constituait la transmission de biens définie par l'article 4 de la loi du 22 frimaire an VII ; qu'en effet, s'il en était autrement, les associés restants deviendraient propriétaires des biens apportés par le défaillant sans que cette mutation, pourtant très réelle, eut jamais acquitté l'impôt, soit au moment de la constitution de la société, soit au moment de la retraite de chaque associé... (1) » ; « ... que c'est par le décès des uns et la survivance des autres que doit s'accomplir la condition suspensive sous laquelle la propriété est éventuellement transmise, soit à la société, soit aux associés survivants ; qu'ainsi, à mesure de chaque décès et par l'effet de ce décès, les associés survivants deviennent propriétaires des parts sociales des sociétaires prédécédés ; que, dès lors, la disposition du contrat constitue, au jour du décès de chaque associé, la transmission de biens déterminée par

(1) Cassation Requêtes 24 novembre 1869 ci-dessus.

la loi du 22 frimaire an VII... » (1). Cette mutation de propriété, en outre, est indépendante du contrat de société ; elle ne s'effectue point comme une conséquence de ce dernier ; elle n'est pas une opération sociale : « Elle ne constitue point » dit un arrêt de la Chambre des Requêtes du 8 juin 1859 (2) « un fait général par rapport à l'être moral de la société, mais un fait privé et personnel du prémourant envers ses co-associés individuellement, puisqu'il en est résulté, pour chacun d'eux, une part plus considérable dans les affaires de la société » (3).

Les arrêts rendus dans le sens de ceux précédents sont extrêmement nombreux. Nous citerons seulement celui de la Chambre des Requêtes du 22 août 1842 (4), point de départ de toute la jurisprudence en la matière, et, parmi les plus récents, ceux de la même Chambre des 26 juillet 1880, 25 juillet 1893 et 13 juin 1895 (5).

De ces multiples décisions, il résulte que, pour éviter la perception du droit de mutation, vainement l'acte de société disposerait que l'associé décédé ou démissionnaire sera réputé n'avoir jamais été propriétaire ou n'avoir eu qu'un

(1) Cassation Civile, 7 janvier 1850. (Sirey, 1850.1.142).

(2) Sirey, 1859.1.503.

(3) Nous pouvons approuver cette jurisprudence sans nous mettre en contradiction avec ce que nous avons dit sur la nature dépendante de la clause d'accroissement. Car, si l'acte de société doit nécessairement régler le sort des droits de l'associé disparu, l'exécution de cette clause n'en donne pas moins lieu à une mutation indépendante de l'acte de société.

(4) Sirey, 1842.1.794.

(5) Sirey : 1881.1.132 ; 1894.1.374 ; 1896. 1.421. Longue liste de décisions judiciaires dans Garnier, *Répertoire général*, tome II, page 851, et Wahl, *Traité du régime fiscal des sociétés*, tome I, page 415, note 2.

usufruit (1). Il est, de même, inopérant de stipuler que chaque associé est propriétaire sous la condition suspensive qu'il restera le dernier, de sorte que le décès ou la retraite de l'un d'eux soit l'accomplissement de cette condition (2). Les redevables, enfin, ne peuvent exciper de ce que, en fait, l'accroissement n'a pas eu lieu, puisqu'il s'est opéré de plein droit (3). Si donc, postérieurement à la réalisation de l'accroissement les associés renoncent à son bénéfice et adoptent un autre mode de dévolution de l'actif social, ou si encore ils dissolvent purement et simplement la société, ils n'en sont pas moins passibles du droit proportionnel.

La jurisprudence de la Cour de Cassation est unanimement approuvée par les auteurs modernes (4). Elle a été recueillie par la Régie dans plusieurs Instructions Générales, celles numéros 2150 § 1^{er}, 2402 § 1^{er} et 2592 § 2, notamment.

(1) Cassation Requêtes, 19 mars 1855 (Sirey, 1855.1.837).

(2) Reims, 8 septembre 1854 (Sirey, 1855.1.837).

(3) Cassation Requêtes, 13 juin 1895, précité, et note de M. Wahl.

(4) Wahl, *Traité de droit fiscal*, tome I, n° 401, — et *Traité du régime fiscal des sociétés*, tome I, n° 851. Maguéro, *Traité alphabétique*, tome II, V^o Société, page 823, n° 259. Garnier, *Répertoire général*, tome V, V^o Société, passim, notamment page 1058, n° 442.

§ 2^{me}

NATURE ET TAUX DU DROIT PROPORTIONNEL.

La jurisprudence, après quelques hésitations (1), est, depuis un arrêt de la Chambre Civile du 15 décembre 1852 (2), fixée en ce sens que le droit proportionnel à percevoir à la réalisation de l'accroissement est celui de mutation à titre onéreux. Le caractère aléatoire de la clause d'accroissement est, en effet, exclusif de toute intention libérale.

Le taux du droit exigible varie suivant la nature des biens sur lesquels il est assis.

I. *Accroissement de droits dans une société
personne morale.*

Le plus fréquemment, l'accroissement porte sur des droits dans une société constituant une personne morale; il a donc pour objet une part d'intérêts dans cette société.

Jusqu'en ces derniers temps, il était certain que le droit dû, en l'espèce, était celui de 50 centimes pour cent, *avec décimes*. La Cour de Cassation, — la Chambre Civile, d'une manière constante depuis un arrêt du 3 mai 1864 (3), la

(1) Des tribunaux d'instance ont jadis décidé que le droit dû était celui de mutation à titre gratuit : Castres, 31 août 1849 (Sirey, 1851.1.767); Nantes, 28 juillet 1856 (Sirey, 1858.1.614); Seine, 26 août 1856 (*Rep. Per. Enreg.*, n° 1018.)

(2) Sirey, 1853.1.125.

(3) Sirey, 1864.1.293. Cf. Cassation Civile, 7 mars 1866 (Sirey, 1866.1.173) et Chambres Réunies, 29 décembre 1868 (Sirey, 1869.1.133).

Chambre des Requêtes, invariablement depuis un arrêt du 7 février 1872 (1) — avait décidé que la réduction de tarif accordée par l'article 69 § 2-6° de la loi du 22 frimaire an VII, aux « cessions d'actions » pouvait être invoquée par toutes les sociétés, en quelque forme qu'elles fussent constituées, — et devait profiter à toutes les divisions du capital social, quelle qu'en fût la dénomination, pourvu que la transmission puisse avoir lieu en faisant abstraction des meubles et des immeubles appartenant à la société. Un arrêt de la Chambre Civile du 14 novembre 1877 (2), recueilli par la Régie dans l'Instruction Générale n° 2592 § 2 précitée, avait fait à la matière une application formelle de cette jurisprudence.

Mais, d'après un arrêt de la Chambre des Requêtes du 27 avril 1906 (3), la loi du 23 juin 1857, en soumettant dans les termes les plus généraux les cessions d'actions au droit de 50 centimes pour cent *sans décimes*, a abrogé l'article 69 § 2-6° de la loi de frimaire an VII. Il en résulte que le droit exigible, en l'hypothèse, tout en restant celui de 50 centimes pour cent, ne comporte plus de décimes.

Postérieurement, la loi du 26 décembre 1908 a élevé à 75 centimes pour cent, sans décimes, le droit de transmission sur les titres nominatifs. La Régie, qui après l'arrêt du 27 avril 1906 ci-dessus, a continué à percevoir le droit de 50 centimes pour cent avec décimes — 625 millimes pour

(1) Sirey, 1872.1.87.

(2) Sirey, 1878.1.44. Cet arrêt a en outre rejeté une distinction précédemment admise par la Chambre des Requêtes (arrêt du 24 novembre 1869, précité) entre les sociétés formées à temps et celles d'une durée illimitée. Le droit de cession de parts sociales s'applique auxunes comme aux autres.

(3) Sirey, 1907.1.241 (note de M. Wahl).

cent — est donc autorisée à exiger un supplément de droits de 12⁵ millimes pour cent. La jurisprudence de la Chambre des Requêtes, d'abord favorable aux assujettis, se retourne finalement contre eux.

L'interprétation donnée par la Cour de Cassation de l'article 69 § 2-6° de la loi du 22 frimaire an VII est très généralement critiquée en doctrine (1). La décision nouvelle de la Chambre des Requêtes soulève elle aussi des protestations à peu près unanimes (2). Nous n'avons pas à entrer dans l'examen de ces controverses qui relèvent de l'étude du régime fiscal des sociétés. Nous remarquerons seulement que, dans la théorie de la Chambre des Requêtes, ce n'est pas le droit de 50 centimes ou de 7⁵ centimes pour cent, sans décimes, qui devrait être perçu, mais la taxe annuelle de 20 centimes pour cent. D'après une jurisprudence constante, les valeurs mobilières assujetties par la loi de 1857 au droit de 50 centimes pour cent, sans décimes, sont uniquement celles qui se transmettent par voie de transfert sur les registres sociaux. Or, seules, les actions proprement dites, les actions négociables, sont susceptibles de ce mode de transmission, à l'exclusion des parts d'intérêts nécessairement cessibles dans les formes civiles. La question n'a pas encore été posée en ces termes devant la Cour de Cassation mais il y a lieu de prévoir, le jour où elle le sera, une nouvelle évolution de la jurisprudence dans le sens que nous venons d'indiquer.

Lorsque le décès ou la retraite de l'avant-dernier associé

(1) Demante, *Principes*, tome II, 511. Wahl, *Traité de droit fiscal*, tome I, n° 315.

(2) Wahl, *Traité du régime fiscal des sociétés*, tome I, pages 347 et suivantes. Mémoire de la Régie sous Requêtes, 27 avril 1906, ci-dessus, *Journal Enreg.* n° 27114. Binet, *Revue Critique*, 1907, page 464.

met fin à la société, il semble logique de décider que le droit de cession de part sociale, seul, est encore dû. Au moment où s'effectue la mutation, la société n'est pas encore dissoute ; la dissolution est la conséquence de la transmission opérée au profit du dernier associé. Il s'écoule entre ces deux phénomènes juridiques un instant de raison (1).

L'opinion contraire, néanmoins, est généralement adoptée par les auteurs (2) ; c'est pour elle que se sont jusqu'ici prononcées la Cour de Cassation et la Régie (3). Elle repose sur cette idée fausse que la société est dissoute quand s'opère l'accroissement. C'est confondre la cause avec l'effet. On décide cependant que l'accroissement, dans l'hypothèse, ne porte pas sur une part sociale mais sur les droits de l'associé défaillant dans les biens indivis ayant composé l'actif de la société. Le droit proportionnel doit donc être perçu, comme nous le verrons dans un instant, d'après la nature de ces biens. Mais cette doctrine, encore hier triomphante en jurisprudence, ne semble plus avoir chance d'y être, aujourd'hui, universellement admise. Quelques tribunaux d'instance (4),

(1) Championnière et Rigaud, *Traité des droits d'enregistrement*, tome IV, n° 3685. Wahl, *Traité de droit fiscal*, tome I, n°s 201 et 316 ; *Traité du régime fiscal des sociétés*, tome I, page 375, n° 769.

(2) Naquet, *Traité des droits d'enregistrement*, tome II, n° 746. Dalloz, *Répertoire*, V° Enregistrement, n°s 179 et 1696.

(3) Cassation Requête, 7 février 1872 (Sirey, 1872.1.87). Instruction Générale n° 2434 § 7. Adde Cassation, 24 mai 1892 (Sirey, 1892.1.469 ; note de M. Wahl) ; 23 février 1898 (Sirey, 1898.1.293 ; note de M. Wahl) ; 14 juin 1898 (2 arrêts) (Sirey, 1898.1.468).

(4) Dieppe, 22 mai 1890 (*Rep. Per. Enreg.*, n° 7465) ; Rouen, 19 mai 1892 (*Rev. Enreg.*, n° 201) ; Seine, 4 novembre 1893 (jugement cassé) (Sirey, 1898.1.468) ; Seine, 6 avril 1895 (*Journ. Enreg.*, n° 24657) ; Saint-Etienne, 8 mars 1897 (*Rep. Per. Enreg.*, n° 9133) ; Ruffec, 5 juin 1900 (*Rev. Enreg.*, n° 2951).

dans une matière très voisine de la nôtre, celle des cessions conditionnelles de parts sociales, ont adopté la théorie que nous préconisons.

II. *Accroissement de droits dans une société dépourvue de personnalité morale.*

L'accroissement peut avoir pour objet des droits dans une société dépourvue de personnalité morale, dans une société commerciale, par exemple, irrégulièrement constituée. Il porte alors, non sur un droit mobilier, mais sur les différents éléments de l'actif social. L'impôt exigible ne doit plus être calculé à raison de 62 centimes $1/2$ ou de 75 centimes pour cent ; son taux varie suivant la nature des biens transmis. A défaut de décisions formelles qui la consacre en la matière, cette règle de perception s'induit très sûrement, par *a contrario*, de celles admises pour les mutations de parts sociales. C'est uniquement sur la personnalité des sociétés vis à vis desquelles existe le droit transmis que se fonde la jurisprudence pour accorder aux cessions de droits sociaux, surtout à celles réalisées depuis la dissolution de la société mais avant sa liquidation, le tarif réduit de l'article 69 § 2-6° de la loi de frimaire an VII.

III. *Accroissement de droits sur des éléments déterminés de l'actif social.*

Si l'accroissement porte sur une part aliquote ou sur certains éléments déterminés de l'actif social, quelle est la nature du droit exigible ?

Remarquons d'abord qu'on ne saurait faire échec à la per-

ception de l'impôt en objectant que la stipulation d'un tel accroissement est nul : la Régie ne doit considérer les actes que tels qu'ils sont, indépendamment de toute valeur intrinsèque.

Mais la question est controversée au fond. D'après M. Garnier (1), l'associé défaillant était propriétaire, non d'une quote-part des biens sociaux, mais d'une quote-part de la valeur de ces biens. L'objet de l'accroissement est exclusivement mobilier. Le droit dû est donc celui de cession de parts sociales. Pour M. Wahl (2), tout ce qui résulte de la constatation que l'associé disparu était titulaire d'un droit mobilier, ce n'est pas que cet associé ait eu un droit mobilier sur chacun des éléments de l'actif social, pris isolément, — mais seulement qu'il n'avait sur eux aucun droit. S'il en a disposé, il a disposé de biens ne lui appartenant pas. Or la cession de la chose d'autrui est passible des droits de mutation inhérents aux biens sur lesquels elle porte, la Régie n'étant pas juge de la validité des actes.

§ 3^{me}

LIQUIDATION DU DROIT PROPORTIONNEL

Il doit être perçu sur la valeur de la part sociale ou des biens transmis, évaluée par les parties (3).

Y a-t-il lieu de déduire, du montant de cette estimation, la

(1) *Répertoire Général*, tome V, V^o Société, page 1006, n^o 317. Dans le même sens, Maguéro, *Traité alphabétique*, tome II, V^o Société, n^o 247, C.

(2) *Traité du régime fiscal des sociétés*, tome I, n^o 747.

(3) Solutions des 13 mars 1885, 12 août 1886 et 8 avril 1887.

valeur des biens apportés par les associés restants, bénéficiaires de l'accroissement?

La question peut se poser parce qu'il n'y a, d'après la loi fiscale, de mutation définitive en matière de sociétés que dans l'attribution, à leur dissolution, des biens apportés à des associés autres que les apporteurs. Ceux-ci n'auraient donc point, en l'espèce, à acquitter l'impôt sur ce qui leur appartient déjà.

Mais la fiction qui maintient, au cours de la société, la propriété des biens apportés entre les mains des apporteurs ne doit pas être étendue au delà des cas pour lesquels elle a été introduite. Elle n'a d'autre portée que d'exempter du droit de mutation les contrats de société avec apports. Elle n'empêche pas la société douée de personnalité civile de devenir réellement propriétaire des biens apportés par les associés. Ceux-ci, pour la valeur de leurs apports, ont un droit de créance contre la société, non un droit exclusif sur certains biens. Le droit de cession de parts sociales est précisément assis sur cette créance de l'associé défaillant contre la société; il doit donc être perçu sur son montant intégral (1).

Inversement, si l'accroissement a pour objet, non une part sociale, distincte des meubles et des immeubles de la société, mais une fraction indivise de ces mêmes biens, le droit de mutation auquel il donne ouverture doit être liquidé sur la quote-part des biens sociaux appartenant à l'associé décédé ou démissionnaire. On ne saurait alors faire entrer en ligne de compte pour son calcul la valeur des apports effectués par les associés restants et dont ces derniers sont demeurés propriétaires (2).

(1) Contra, Cholet, 20 décembre 1865 (*Journ. Enreg.* n° 13038).

(2) *Dictionnaire des droits d'enregistrement*, 3^{me} édition, tome IV, V^o Réversion, page 571, n^{os} 18 et suivants.

Lorsque le droit dû est celui de cession de parts sociales, il n'y a aucune addition à faire à l'estimation des parties pour la part des dettes sociales correspondante aux droits de l'associé défaillant. La société étant une personne morale, les associés ne sont pas tenus principalement des dettes. L'accroissement réalisé ne les met donc pas à la charge personnelle de ses bénéficiaires (1).

Pour le calcul du droit de vente, au contraire, les dettes sociales incombant à l'associé disparu et que ceux restants auront à acquitter de son chef viennent s'ajouter à la valeur des biens accrus. Les Tribunaux et la Régie ont fait une application de cette règle de perception à l'accroissement réalisé au profit du dernier vivant de plusieurs associés, la société étant alors, dans l'opinion générale, réputée dis-soute (2).

Le droit proportionnel, enfin, quel qu'il soit, étant un supplément de droit sur un acte ancien, doit être calculé, en principal et décimes, au même tarif que s'il avait été perçu lors de l'enregistrement de l'acte de société (3).

(1) Cassation Civile, 9 mai 1864 (Sirey, 1864.1.239) et 14 février 1870 (Sirey, 1870.1.136). Instruction Générale n° 2402 § 1^{er}.

(2) Béziers, 19 juin 1878 (Sirey, 1879.2.61). Solution du 13 septembre 1873.

(3) Solutions des 20 août 1859 et 2 octobre 1877. Seine, 23 décembre 1881 et 16 janvier 1885 (*Rep. Per. Enreg.* nos 6090 et 6495).

§ 4^{me}

DÉLAI D'ENREGISTREMENT — PÉNALITÉ — PRESCRIPTIONS

I. *Délai. Pénalité.*

L'accroissement se réalisant de plein droit, la Régie, pour réclamer son paiement, n'a à démontrer que le décès ou la retraite de l'un des associés. A cette seule condition, le droit proportionnel peut être exigé même si, en fait, l'accroissement porte sur des valeurs dont la transmission n'est pas sujette à l'enregistrement dans un délai déterminé (1) : les droits dus en cas de réalisation d'une condition suspensive sont, non des droits nouveaux, mais des droits supplémentaires perçus sur un acte primitif.

Si le droit exigible est celui de cession de parts sociales, il n'existe point de délai obligatoire à l'expiration duquel la Régie puisse réclamer une pénalité. En revanche, quand la transmission est passible du droit de vente et qu'elle a pour objet un immeuble ou un fonds de commerce, elle doit être déclarée dans les trois mois de sa réalisation, à peine d'un droit en sus à la charge des associés restants. Cette pénalité est-elle aussi encourue par les héritiers de l'associé décédé, faute d'avoir déclaré la mutation dans le quatrième mois qui l'a suivie? La Cour de Cassation se prononce pour la négative (2). Rétroagissant au jour de la constitution de la société,

(1) Adde, en matière de cession conditionnelle obligatoire, Cassation : 18 avril 1859 (Sirey, 1859.1.501) et 16 août 1875 (Sirey, 1876.1.37), — et note de M. Wahl sous Seine, 23 janvier 1891 (Sirey, 1892.2.323).

(2) Cassation, 30 décembre 1884, *Journ. Enreg.*, n° 22417.

la mutation est censée émaner du défunt lui-même et son décès a éteint la pénalité à sa charge. Nous croyons au contraire que l'obligation de porter la transmission effectuée à la connaissance de l'Administration a pris naissance en la personne des héritiers de l'associé décédé et que ces derniers peuvent être, à l'occasion, considérés comme contrevenants aux dispositions de la loi du 23 août 1871.

II. *Prescriptions.*

La prescription trentenaire est seule applicable aux droits simples. La prescription biennale, en effet, concerne seulement les droits qui auraient pu être perçus au vu d'un acte et ne l'ont pas été.

Mais cette prescription abrégée court-elle à compter de l'enregistrement d'un acte contenant la preuve de la réalisation de l'accroissement, la Régie étant alors armée pour réclamer son paiement? La négative était jadis certaine : il était alors admis que l'enregistrement de l'acte servant de titre à la convention pouvait, seul, servir de point de départ à la prescription biennale. Or il s'agit, en l'espèce, d'un acte constituant la preuve et non le titre de l'accroissement. Aujourd'hui, la Cour de Cassation semble admettre (1) que l'enregistrement d'un acte contenant simplement la preuve d'un mouvement de valeurs peut faire courir la prescription de deux ans.

(1) Wahl : *Traité de droit fiscal*, tome II, n° 444; *Traité du régime fiscal des sociétés*, tome I, n° 1128.

Cette dernière, quoiqu'il en soit, trouve certainement son application à compter de l'enregistrement d'un acte constant, entre les associés, la réalisation de l'accroissement. Un tel acte lie les parties et constitue le titre de la transmission.

Les droits en sus sont prescriptibles par deux ans.

CHAPITRE TROISIÈME

Clause de réversion de toute propriété

Les substitutions permises par les articles 1048 et suivants du Code Civil opèrent de véritables réversions de toute propriété.

Nous n'avons pas à examiner dans toute son étendue le régime fiscal des substitutions. Leur nature complexe et les dispositions de la loi positive à leur égard ont, au point de vue de la perception de l'impôt, des conséquences très diverses. Nous devons signaler celles-là seulement qui se rattachent à l'objet de cette étude et découlent de la nature même de clause de réversibilité reconnue aux substitutions.

La loi du 22 frimaire an VII est muette à leur sujet car elles étaient, à la date où cette loi a été votée, frappées d'une prohibition absolue par la loi du 14 novembre 1792. Le droit commun fiscal leur est donc applicable.

Une substitution présente le caractère d'une libéralité du

disposant au profit du grevé et des appelés ; le Code Civil lui-même s'en explique dans l'article 1048.

La clause de substitution contenue dans un acte de donation ou dans un testament en constitue une disposition dépendante ; elle n'est dès lors passible d'aucun droit particulier.

Mais elle donne ouverture à deux mutations distinctes et successives : l'une, du testateur ou donataire au grevé ; l'autre, du grevé aux appelés. La jurisprudence et la doctrine sont unanimes en ce sens (1). Un droit proportionnel est dû sur chacune de ces transmissions.

Le droit incombant au grevé est liquidé sur la valeur imposable de la pleine propriété des biens dont il est donataire ou légataire à charge de substitution (2). Si cette dernière est contenue dans un acte de donation entre-vifs, le droit proportionnel exigible est celui de mutation entre-vifs à titre gratuit ; il est perçu lors de l'enregistrement de l'acte. Si, au contraire, la substitution est faite par une disposition testamentaire ou si, renfermée dans un contrat entre-vifs, elle est éventuelle et soumise à la survie du donataire grevé au disposant, le droit dû est celui de mutation par décès ; il sera payé par le grevé au décès du disposant.

La substitution venant à s'ouvrir, quelle est la nature du droit proportionnel exigible ? La question doit être examinée séparément suivant la nature de l'événement qui fait produire son effet à la substitution.

Mais il importe de remarquer qu'en toutes hypothèses, si

(1) Cass. 11 décembre 1860 *Rep. Per. Enreg.* n° 1455) ; Cass. 5 mars 1866 (*Sirey*, 1866.1.122). Demante, *Principes*, 4^{me} édition, tome II, n° 740.

(2) Baudry-Lacantinerie et Maurice Colin, *Donations et Testaments*, tome II, n° 3450.

les appelés recueillent le bénéfice de la substitution par la volonté du disposant, c'est du grevé que la transmission est réputée s'opérer sur leur tête. La jurisprudence était fixée en ce sens dès avant la loi de frimaire an VII. Dans l'affaire qui a donné lieu à l'arrêt de Cassation du 11 décembre 1860, ci-dessus, l'Administration avait admis la doctrine contraire. Mais la Cour a établi que la mutation s'opérait « du légataire institué aux héritiers appelés. » Et transmettant cet arrêt comme règle de perception à ses agents, la Régie a dit dans l'Instruction Générale n° 2196 § 6 : « Il y a dans la substitution deux transmissions distinctes : le grevé, ou premier propriétaire, tient son droit et la chose, du testateur ; le second propriétaire, c'est à dire l'appelé, ne tient que son droit du testateur ; la chose lui vient du grevé... » (1). Plusieurs Solutions ont fait depuis des applications de la même idée : citons celles des 9 juillet 1877, 26 mars 1878, 16 juin 1884.

Dans le cas, le plus fréquent, où la substitution s'ouvre à la mort du grevé, la transmission des biens aux appelés s'effectue par décès. Le droit de mutation par décès est donc exigible.

Lorsqu'exceptionnellement la substitution produit son effet du vivant du grevé par l'arrivée d'un terme ou d'une condition fixés par le disposant, la mutation du grevé aux appelés ne peut avoir que le caractère d'une mutation entre vifs

(1) Championnière et Rigaud, *Traité des droits d'enregistrement*, tome III, n° 2456, ne disent pas autre chose. Dans le même sens, Demante, *op. et loc. cit.* ; Naquet, *Traité des droits d'enregistrement*, tome II, n° 863. Wahl, *Traité de droit fiscal*, tome I, n° 386.

La jurisprudence la plus récente se prononce de même : jugement du tribunal d'Agen du 22 mars 1907 (*Rep. Per. Enreg.*, n° 11421).

Contra, *Dictionnaire des droits d'enregistrement*, tome V, V° Substitutions, n° 131.

à titre gratuit ; elle donne lieu en conséquence au droit de donation.

Mais la substitution peut encore s'ouvrir par anticipation : soit que le grevé renonce au profit des appelés, soit que sa déchéance soit prononcée par application des articles 1056 et 1057 du Code Civil. Dans la première de ces hypothèses, le droit exigible est certainement celui de donation entre-vifs (1). Dans la seconde, la mutation ne peut être considérée comme ayant lieu à titre gratuit puisqu'elle s'est opérée contrairement à la volonté du grevé. La déchéance dont elle résulte étant, à la fois, une peine infligée au grevé et un dédommagement pour les appelés du préjudice auquel ils ont été exposés, il a semblé à l'Administration qu'il y avait, entre elle et la résolution d'une donation pour inexécution des conditions, une grande analogie. Elle a donc décidé dans une Solution du 26 mars 1881 que les jugements prononçant la déchéance du grevé étaient passibles du droit de mutation à titre onéreux. Un jugement du Tribunal de Tulle du 22 février 1883 (2) a rejeté, à vrai dire, cette doctrine, mais l'Administration l'a maintenue par une nouvelle Solution du 7 décembre 1883.

Les règles concernant les délais de paiement de l'impôt, les pénalités encourues et les prescriptions invocables sont celles de droit commun.

(1) Instruction générale n° 1481 § 3. Melun, 22 février 1901 (*Rep. Per. Enreg.*, n° 10203.)

(2) *Rep. Per. Enreg.*, n° 6177.

DEUXIÈME PARTIE

CLAUSES D'ACCROISSEMENT ET DE RÉVERSION DE RENTES VIAGÈRES

La terminologie courante ignore les phénomènes d'accroissement de rente viagère. Nous avons expliqué pourquoi nous croyons devoir distinguer les conventions d'accroissement et celles de réversion, nous réservant d'ailleurs de sacrifier quelquefois aux habitudes usuelles de langage. Pour éviter toute équivoque, nous précisons l'objet des développements qui vont suivre : sous le titre « clauses d'accroissement », nous grouperons les cas de constitution d'une rente viagère reposant simultanément sur la tête de plusieurs personnes pour appartenir tout entière, au décès de chacune d'elles, aux survivantes ; la rubrique « clauses de réversion » réunira les hypothèses d'une rente viagère, propriété successive de divers titulaires, au décès de chacun d'eux.

L'accroissement et la réversion n'ont pas besoin d'être expressément stipulés ; ils peuvent s'induire des termes de l'acte et des circonstances de la cause. Il est impossible d'indiquer, au moyen d'une règle précise, quand il y a, ou non,

clause d'accroissement ou de réversibilité. Les éléments d'appréciation varient nécessairement selon chaque espèce.

Mais en l'absence, non seulement de toute stipulation mais encore de toute circonstance révélatrice de la volonté des contractants, comment interpréter la constitution d'une rente viagère faite au profit de plusieurs personnes ? La majorité des auteurs (1) tranche le doute dans le sens de la réversibilité de la rente. « Cette solution », disent MM. Baudry-Lacantinerie et Wahl (*op. cit.*), « se justifie par l'intention probable des parties. Elles ont entendu maintenir au profit du dernier vivant des rentiers l'intégralité des ressources que lui procurait la rente. Cette intention est surtout probable si la rente est constituée au profit de conjoints... »

(1) Paul Pont, *Petits Contrats*, tome I, nos 692 et 693. Aubry et Rau, *Cours de droit civil français*, tome IV, page 589 § 390 et note. Baudry—Lacantinerie et Wahl, *Contrats aléatoires*, page 150, n° 332. Guillouard, *Contrats aléatoires*, n° 189. Laurent, *Principes de droit civil français*, tome XXVII, n° 275.

MM. Baudry-Lacantinerie, Lecourtois et Surville, *Traité du contrat de mariage*, tome I, semblent moins affirmatifs.

CHAPITRE PREMIER

Clause d'accroissement entre personnes autres que des époux

§ 1^{er}

CARACTÈRE DE LA CLAUSE

La convention d'accroissement de rente viagère se présente comme la condition d'une aliénation à titre onéreux ou gratuit. Deux personnes réunissent leurs capitaux et les emploient à se constituer une rente viagère payable à toutes deux, conjointement ; elles stipulent, qu'au décès de la pré-mourante, sa part dans la rente payée des deniers communs accroitra à la survivante. Deux co-propriétaires vendent, ou donnent, un bien indivis ; ils exigent de l'acheteur, ou du donataire, une rente viagère réversible en totalité sur la tête du survivant d'eux.

Dans ces hypothèses, la stipulation d'accroissement constitue une convention aléatoire à titre onéreux. Ses auteurs

n'ont pas l'intention de se gratifier réciproquement, mais celle d'assurer à celui quelconque d'entre eux qui survivra une rente viagère plus élevée que celle qu'il eut obtenue s'il eut été seul. Chacun des propriétaires indivis n'a consenti à la vente ou à la donation de sa part dans le bien commun que sur l'engagement de l'acquéreur, ou du donataire, d'augmenter le taux de la rente au décès de son co-disposant. Il a réduit son revenu actuel dans l'espoir de recevoir plus tard davantage : contrat aléatoire. Quand, à l'événement, s'opère l'accroissement de la rente viagère, son bénéficiaire touche seulement le prix de sa propre stipulation, l'équivalent de ce qu'il a donné : contrat onéreux. De même, lorsqu'une rente viagère unique constituée au profit de plusieurs doit au décès de chacun des co-crédirentiers accroître aux survivants, il se forme entre les parties une convention très analogue à une tontine. Dans cette dernière, contrat incontestablement à titre onéreux, les survivants profitent seuls des capitaux apportés par les prédécédés ; dans notre hypothèse aussi, les survivants acquièrent la part des prémourants dans la rente, sans qu'il se mêle à leur acquisition aucune idée de libéralité (1).

Cette interprétation, qui paraît exactement correspondre à la réalité des faits, cadre encore très bien avec les dispositions du Code Civil. Les seuls articles qu'il consacre à la rente viagère constituée à titre gratuit sont ceux numéros 1969, 1970 et 1973. Les deux premiers sont étrangers à notre espèce, car ils s'occupent de donations directes, et il ne saurait, à tout le moins, s'agir ici que de libéralités indirectes. L'article 1973 est également inapplicable. Il vise le cas où ce-

(1) Paul Pont, *op. cit.* tome I, n° 698.

lui qui recueille la totalité d'une rente viagère n'a rien fourni des fonds dont elle est la contre-valeur et nous supposons, précisément, que le bénéficiaire de l'accroissement, partie intéressée au contrat, a procuré une partie des biens en échange desquels a été promise la rente. Notre hypothèse, n'étant régie par aucun des textes du Code Civil relatifs aux rentes viagères créées à titre gratuit, est nécessairement gouvernée par les dispositions du même Code concernant les rentes viagères constituées à titre onéreux. Elle se rapporte elle-même à une rente de cette nature.

La jurisprudence s'est prononcée en ce sens. Un arrêt de la Chambre Civile du 26 janvier 1870 (1) a décidé que « la rente ainsi déterminée, quant à sa quotité et à son doublement éventuel, ne fait que représenter le prix que chacun des vendeurs, également intéressé et partie au contrat, a, personnellement, et dans son propre intérêt, stipulé pour l'aliénation de la chose... » et que « si le survivant est appelé à jouir de la totalité de la rente viagère, il tient ce droit de sa propre stipulation, et non d'une libéralité qui lui aurait été faite par le prédécédé... »

§ 2^{me}

THÉORIES DE LA JURISPRUDENCE ET DE LA REGIE. NON-EXIGIBILITÉ DES DROITS FIXE ET PROPORTIONNEL

La Chambre Civile, dans l'arrêt du 26 janvier 1870 ci-dessus, a tiré de ce qui précède une double conséquence :

(1) Sirey, 1870.1.84.

1^o La convention d'accroissement constitue une condition essentielle et intégrante du contrat ; elle ne peut être considérée comme en étant une disposition indépendante, passible d'un droit particulier ;

2^o Sa réalisation ne donne ouverture à aucun droit particulier de mutation.

Toutes différentes, on se le rappelle, sont les conclusions qui se dégagent des décisions rendues par la Cour de Cassation dans une hypothèse très voisine de celle en cause : l'insertion d'une stipulation d'accroissement dans un contrat d'acquisition conjointe de toute propriété. Depuis plus d'un demi-siècle, la Chambre Civile juge qu'une telle clause, présentant un caractère aléatoire, donne, comme telle, ouverture à l'événement, au droit de mutation à titre onéreux. La constatation d'un même fait : la nature aléatoire d'une convention, — a donc donné naissance, en jurisprudence, à deux théories contradictoires. Vainement, a-t-on prétendu que dans l'espèce d'une rente viagère la stipulation d'accroissement n'intervient pas uniquement entre les communistes, en dehors de la participation de l'acquéreur, auquel cas on pourrait, en effet, élever la question d'exigibilité du droit de mutation à titre onéreux, — mais qu'elle est, au contraire, le résultat d'une convention directement arrêtée avec l'acquéreur. Cette distinction est si subtile qu'elle a été méconnue par un arrêt du 14 décembre 1870 (1) qui a déclaré exigible le droit de mutation dans une espèce où l'accroissement de toute propriété résultait d'une convention directement faite avec l'acquéreur.

L'arrêt du 26 janvier 1870 a été pris par l'Administration pour base de l'Instruction Générale n^o 2401 § 6.

(1) *Réper. Per. Enreg.*, n^o 3217.

Des Solutions postérieures ont étendu cette règle de perception à des hypothèses où son application pouvait paraître douteuse.

De deux Solutions des 26 juillet 1884 et 24 mars 1887, il résulte que deux co-propriétaires ayant fait donation par le même acte à la même personne de biens d'inégale valeur, à charge par le donataire de leur servir une rente viagère unique réversible en totalité, — aucun droit de mutation n'est dû à l'événement, même si le survivant des donateurs est celui qui a abandonné les moindres biens. Toute intention et toute possibilité de libéralité doivent être écartées dès lors que la rente a été constituée indivisément et par part égale pour chacun des stipulants. De même, lorsque les capitaux aliénés par deux crédi-rentiers pour acquérir une rente viagère unique, payable par moitié à chacun d'eux pendant leur vie et en totalité au survivant après le décès de l'autre, sont d'inégale importance, le fait que la rente créée indivisément est égale pour chacun des stipulants, suffit pour écarter toute idée d'une libéralité. Celui des crédi-rentiers qui, aliénant la somme la plus considérable, s'est contenté d'une rente viagère non supérieure à celle stipulée par son co-contractant, a agi dans l'espoir d'obtenir en cas de survie une rente plus élevée que celle qu'il aurait eue isolément ; l'autre, en exigeant une rente plus forte que celle à laquelle il pouvait prétendre, a compensé d'avance l'éventualité qui ferait passer sur la tête de son co-disposant la rente provenant du capital qu'il aliène. Les diverses dispositions du contrat sont ainsi corrélatives et indivisibles.

Une Solution du 9 mai 1900 a encore décidé qu'une clause d'accroissement de rente viagère insérée dans un contrat de vente n'a pas le caractère d'une libéralité, alors même que les biens aliénés appartiennent divisément aux vendeurs,

lorsque ces derniers sont intéressés au contrat tout entier, par exemple s'ils se sont portés garants solidaires de son exécution. En conséquence, chacun d'eux ayant stipulé pour prix de sa part dans les biens vendus une rente de quotité différente et, au décès du prémourant, une rente unique supérieure, aucun droit proportionnel n'est exigible pour l'accroissement qui s'opère alors.

§ 3^{me}

SYSTÈMES DOCTRINAUX

Dans la théorie que nous avons exposée et adoptée d'après M. Wahl, il est impossible d'admettre en l'espèce l'existence d'une mutation et, conséquemment, l'exigibilité d'un droit proportionnel. Le décès de l'un des crédi-rentiers n'opère aucune transmission. Il consolide et développe seulement un droit préexistant.

Nous arrivons donc au résultat déjà proclamé par la jurisprudence et quelques auteurs (1), mais pour d'autres raisons et, croyons-nous, plus solides.

M. Garnier, en effet, conteste (2) l'exactitude du raisonnement admis par l'arrêt du 26 janvier 1870. Pour lui, la clause d'accroissement n'intéresse jamais que les commu-

(1) Maguéro, *Traité alphabétique*, tome II, V^o Réversion, page 741, n^o 49.

(2) *Répertoire général*, tome III, V^o Donation, page 622, n^o 393 in-fine.

nistes aliénateurs ; elle constitue toujours une convention entre eux, distincte et séparée de celle qu'ils font avec l'acquéreur, ou le donataire, débiteur de la rente. Donc, dans tous les cas, elle doit donner lieu à la perception d'un droit proportionnel, soit à titre onéreux, soit à titre gratuit : « Tel est », ajoute-t-il, « l'invincible résultat de la logique si profondément méconnue par l'arrêt de la Cour ».

CHAPITRE SECOND

Clause d'accroissement entre époux

SECTION I

RENTE VIAGÈRE CONSTITUÉE PAR L'ALIÉNATION SIMULTANÉE DE BIENS PROPRES A CHACUN DES ÉPOUX

Lorsque deux époux se constituent, en biens propres à chacun d'eux fournis par moitié, une rente viagère devant tout entière appartenir au survivant, il se forme entre eux, dit Paul Pont (1), « une convention aléatoire, et par conséquent, onéreuse. »

Cette doctrine a été adoptée par l'Administration. Deux Solutions des 28 mars 1877 et 25 juillet 1885 portent que,

(1) *Petits Contrats*, tome I, n° 699.

lorsque deux époux disposent conjointement de biens propres à chacun d'eux, ils ont l'un et l'autre, au contrat, un intérêt personnel. S'ils ont consenti cette aliénation moyennant une rente viagère unique, réversible sur la tête du survivant d'eux, celui-ci est autorisé à prétendre que la totalité de cette rente représente le prix du sacrifice qu'il a consenti. En conséquence, il n'est dû aucun droit fixe, lors de l'enregistrement de l'acte, ni aucun droit proportionnel, à la réalisation de l'accroissement. Deux autres Solutions des 27 avril 1878 et 19 juillet 1895 ont reconnu qu'il suffisait, en l'hypothèse, que l'acte d'aliénation contint une clause de garantie solidaire pour transformer la stipulation de réversibilité, quelle que fut l'importance respective des biens aliénés par chacun des époux, en une dépendance nécessaire du contrat et faire repousser toute idée de libéralité.

Ces diverses décisions constituent des applications à la matière des développements doctrinaux déjà mis en œuvre à propos des stipulations d'accroissement dont les bénéficiaires éventuels sont étrangers les uns aux autres. Toutes les conséquences fiscales alors déduites le sont ici à nouveau.

Si cette interprétation est exacte, nous sommes d'accord avec la Régie pour n'exiger ni droit fixe, lors de l'enregistrement du contrat, ni droit proportionnel, à l'événement.

Mais cette assimilation des deux espèces : stipulation d'accroissement entre étrangers et stipulation d'accroissement entre époux, est-elle de tous points heureuse? Nous ne le pensons pas. Elle a le grave défaut de plier sous une règle uniforme et invariable des hypothèses dans lesquelles la différence de fait doit amener nécessairement une différence quant au droit. Que la clause d'accroissement intervenue entre personnes non mariées constitue une convention aléatoire et onéreuse, nous le croyons volontiers. Mais qu'elle

conserve en principe ce caractère, quand ses auteurs sont des époux, nous semble, en raison de ce que nous avons dit déjà et sur lequel nous reviendrons, très douteux. Nous sommes bien plutôt disposés à admettre la présomption inverse, à reconnaître à la convention d'accroissement entre époux le caractère d'une donation, — et à la traiter comme telle au point de vue fiscal.

SECTION II

RENTE VIAGÈRE CONSTITUÉE PAR L'ALIÉNATION DE BIENS COMMUNS

§ 1^{er}

THÉORIE DE LA JURISPRUDENCE ET DE LA RÉGIE

Deux époux aliènent à titre onéreux ou gratuit un conquêt de communauté, moyennant une rente viagère devant tout entière appartenir au survivant d'eux.

Cette convention présente encore, pour la jurisprudence, un caractère aléatoire. D'après elle, l'idée d'une libéralité de l'un des époux envers l'autre est démentie par les circonstances du contrat et l'intention des parties. Les co-disposants ont consenti un acte unique où chacun a stipulé, en vue de sa propre personne, un certain avantage : l'augmentation de la rente à une époque où ses ressources diminueront par la mort de son conjoint, — en retour de la prestation qu'il a

promise de sa part dans les biens communs. Le survivant des époux tient donc de sa seule stipulation la totalité de la rente. Celle-ci ne représente, y compris son accroissement au décès du prémourant, que la part de propriété aliénée par son titulaire et rien de celle qui appartenait au prédécédé. Les considérants d'un arrêt de la Chambre Civile du 15 mai 1866 (1) sont très explicites : « Attendu », est-il dit, « qu'on ne peut voir, dans la stipulation relative à la rente viagère, une donation réciproque et éventuelle de la moitié de cette rente que le survivant des époux Briand aurait été appelé à recueillir dans la succession du prédécédé; — que le prix stipulé tout entier au profit du dernier vivant desdits époux est un des éléments de la vente des choses qui leur appartenaient en commun; — qu'il forme une condition sans laquelle ni l'un ni l'autre n'aurait consenti aux aliénations et qui ne peut en être séparée... »

Cette attribution, à l'un des époux, de la totalité d'une valeur constituant un conquêt n'a rien de contraire à l'immuabilité des conventions matrimoniales. L'article 1437 du Code Civil dispose que « toutes les fois que l'un des époux a tiré un profit personnel des biens de la communauté, il en doit récompense... » C'est dire que les conjoints peuvent utiliser, pour leur profit personnel, les fonds de la communauté, à charge de récompense. Tant que la stipulation d'accroissement n'est pas sortie à effet, la rente viagère acquise des deniers communs demeure d'ailleurs en communauté, car tel est, d'après l'article 1401 du Code Civil, le sort de toutes les acquisitions faites à titre onéreux au cours du mariage. Mais la convention d'accroissement indique net-

(1) Sirey, 1866.1.304,

tement la volonté des époux d'attribuer la totalité de la rente au survivant d'eux. Cette volonté n'ayant rien d'illégal, il convient de la respecter et de décider, qu'au décès du prémourant, la rente perd le caractère de conquêt et cesse de figurer dans l'actif partageable de la communauté. L'époux survivant, auquel elle est ainsi attribuée en totalité, est seulement comptable d'une récompense envers la communauté aux dépens de laquelle il lui est interdit de s'enrichir.

Cette doctrine se dégage de trois arrêts fondamentaux des 29 avril 1851 (1) et 16 décembre 1867 (2) (Chambre des Requêtes) et 30 décembre 1873 (3) (Chambre Civile). Elle est restée celle de la Cour de Cassation, ainsi qu'il résulte notamment des arrêts des 22 octobre 1888 (4), 24 janvier (5) et 4 décembre 1894 (6).

Elle a été transposée en droit fiscal par les arrêts des 15 mai 1866 et 30 décembre 1873, précités, et ceux des 6 mars et 20 mai 1873 (7), et recueillie par la Régie dans les Instructions Générales nos 2355 § 6, 2472 § 3 et 2482 § 8. Il résulte de ces décisions qu'il n'est dû : ni droit fixe de donation éventuelle, sur l'enregistrement de l'acte constitutif

(1) Sirey, 1851.1.329.

(2) Sirey, 1868.1.118.

(3) Sirey, 1873.1.339; Dalloz, 1874.1.72 et conclusions de M. l'Avocat Général Blanche.

(4) Sirey, 1889.1.15.

(5) Sirey, 1894.1.288.

(6) Sirey, 1898.1.487. Nombreuses citations de décisions dans : Dalloz, *Codes annotés*, article 1437, page 945, nos 65 et suivants, et sous Paris, 6 novembre 1903 (Dalloz, 1904.2.176).

Les Cours d'appel jugent dans le même sens : Paris, 26 juin 1880 (Sirey, 1880.2.315); Lyon, 6 janvier 1881 (Sirey, 1884.2.146); Amiens, 4 avril 1889 (Sirey, 1889.2.164).

(7) Sirey, 1874.1.129 et 1873.1.339.

de la rente viagère, — ni droit proportionnel de mutation, à la réalisation de l'accroissement. Mais, dans la déclaration de succession souscrite au décès du prémourant des époux, le montant de la récompense due par le survivant, en raison de l'accroissement dont il bénéficie, doit être porté à l'actif de communauté.

Cette théorie, enfin, a reçu l'approbation d'à peu près tous les auteurs modernes. Ce sont : en droit civil, Paul Pont (1), M. Guillouard (2), M. Huc (3), MM. Baudry-Lacantinerie, Lecourtois et Surville (4) ; en droit fiscal, M. Naquet (5) et M. Maguéro (6).

Elle nous semble, cependant, mériter de graves reproches.

§ 2^{me}

CRITIQUE DE LA THÉORIE JURISPRUDENTIELLE

La rente viagère, acquise des deniers communs, est commune. Ce point est incontestable. Toute acquisition, réalisée à titre onéreux au cours du mariage, tombe en communauté, surtout celle provenant de l'aliénation ou de la conversion d'une valeur lui appartenant déjà. Les acquisitions qui, faites durant le mariage, demeurent propres à un époux, sont les exceptions. Le cas qui nous occupe n'est pas de leur nombre.

(1) *Petits Contrats*, tome I, n° 701.

(2) *Contrat de mariage*, tome I, n° 377.

(3) *Commentaire du Code civil*, tome IX, n° 225.

(4) *Traité du Contrat de mariage*, tome I, n° 851.

(5) *Traité des droits d'enregistrement*, tome II, page 492.

(6) *Traité alphabétique*, tome II, V^o Réversion, page 744, n° 59.

Or ce principe s'applique indépendamment de toutes rédactions insérées dans les contrats. Vainement les époux stipulent que la rente viagère constituée profitera exclusivement à l'un d'eux. Cette déclaration peut avoir effet à l'égard des tiers et déterminer entre les mains de qui ils devront payer les arrérages de la rente. Elle reste sans influence sur la composition active de la communauté. Prétendre que l'un des époux peut conserver pour son compte un bien commun à charge de payer une récompense, qu'une telle intention n'a rien d'illégal, est une pétition de principe. Avant d'agiter la question de récompense, il faudrait démontrer que l'appropriation par l'un des époux d'un bien de communauté est permise, ce qui est, en l'hypothèse, impossible. Ce n'est pas à une récompense qu'a droit la communauté ; c'est au bénéfice intégral de l'opération faite avec des valeurs lui appartenant : « Il est exact », dit Laurent, « que les époux doivent récompense à la communauté du profit personnel qu'ils en retirent. Mais cela suppose que ce profit est légitime. Or c'est précisément là la difficulté. Est-il permis de stipuler, qu'un bien de communauté sera propre à l'un des époux ? Non. Donc le système croule par sa base. » (1).

Cette impossibilité, pour le survivant des époux, de tenir de sa propre stipulation la totalité de la rente viagère réversible, ne résulte pas seulement des données les plus certaines du droit. Elle découle encore de la nécessité où la jurisprudence l'a placé de payer une récompense à la communauté. Si la rente, avec son accroissement, ne représente rien des droits du conjoint prédécédé mais seulement la part de propriété aliénée par le survivant, pourquoi obliger ce der-

(1) *Principes de droit civil français*, tome XV, page 323.

nier au versement d'une indemnité? C'est porter atteinte à son droit de propriété. Ce qu'il a acheté et payé de deniers, empruntés sans doute à la communauté mais comme tels aussi lui appartenant, est à lui, et rien qu'à lui. Il ne doit, quand il recueille le bénéfice d'une opération faite pour lui, rendre de comptes à personne. Troplong, nous le verrons, n'a pas hésité à tirer des prémisses posées cette conclusion logique. Mais la jurisprudence ne l'a pas fait et ne pouvait le faire. Permettre purement et simplement aux époux de convertir en viager par un contrat onéreux tout l'actif de communauté, eut abouti à l'anéantissement de la réserve légale. N'est-ce pas la preuve que la rente tout entière n'est pas l'équivalent des seuls droits du survivant des époux dans les valeurs dont elle est la contre-partie, et que, dans son montant, à côté du bien du survivant, figure celui du prémourant? Les héritiers réservataires de ce dernier ont des droits sur cette rente puisqu'on reconnaît la nécessité de les leur sauvegarder.

La récompense imposée au bénéficiaire de l'accroissement viole encore, d'une façon certaine, la volonté des contractants. Ceux-ci ont évidemment voulu assurer, par le seul effet de leur convention, la jouissance de la totalité de la rente au survivant d'eux. Comment expliquer sans cette intention la stipulation intervenue? Or la jurisprudence oblige le conjoint survivant à payer la valeur de l'accroissement dont il bénéficie. Un arrêt de la Cour de Paris, que nous analyserons, laisse même entrevoir la possibilité de lui demander davantage. Toute l'utilité de la clause de réversibilité est perdue pour lui. Il aurait obtenu un résultat analogue en versant à n'importe quelle compagnie d'assurances la somme qu'il doit payer, à titre d'indemnité, à la communauté. Ce procédé, même, aurait peut-être été moins onéreux pour lui

que celui employé. Faut-il croire que les époux, en stipulant l'accroissement, ont ainsi voulu faire une chose vaine ?

Pour condamner une théorie aboutissant à de telles conséquences, est-il nécessaire de prouver aussi sa méconnaissance très fréquente de la réalité des faits ? M. Garnier l'a cru, et il a apporté à l'établissement de cette démonstration une conviction passionnée : « C'est outrager le sens moral », s'écrie-t-il, « que de nier chez les époux, dans le cas qui nous occupe, cet esprit de mutuelle bienfaisance et d'amitié réciproque qui caractérise la libéralité, pour voir en eux deux joueurs avides ne supputant, dans l'opération qu'ils font avec la personne avec laquelle ils contractent, que leurs chances personnelles de gain ou de perte » (1). Et deux pages de son *Répertoire* durant, il a emprunté à un conseiller d'Etat, M. Dupré, les motifs et les accents de son indignation.

Ce que nous avons dit, à plusieurs reprises, laisse voir qu'à notre avis, également, les époux ont très généralement, en l'espèce, l'intention de se gratifier. Mais nous pensons avoir suffisamment établi le caractère peu juridique de la théorie de la Cour de Cassation, ses contradictions et son

(1) *Répertoire général*, tome III, V^o Donation, page 622.

Il nous paraît impossible de ne pas citer ce qu'écrivait, dans le même ordre d'idées, M. Bouniceau-Gesmon (*Revue Pratique*, XXI, p. 296). « Les deux époux ont voulu assurer au survivant d'entre eux les ressources... dont il aura d'autant plus besoin qu'il sera réduit aux douleurs comme aux nécessités matérielles de la solitude et de la vieillesse, pensée éminemment prévoyante, conjugale, libérale... Et quand même la pensée première des époux serait une pensée d'égoïsme, du moment où elle est tempérée par le sentiment généreux et que le degré ou la nuance d'égoïsme qui se rencontrerait dans l'acte éminemment psychologique des deux époux ne peut être mesuré, ni pondéré et conséquemment évalué dans ses rapports avec le principe généreux... etc... etc... ».

insuffisance à rendre compte de l'hypothèse, pour être dès maintenant autorisés — sans nous attarder à une étude de psychologie conjugale — à rechercher dans les systèmes doctrinaux une interprétation meilleure de la stipulation d'accroissement.

§ 3^{me}

SYSTÈMES DOCTRINAUX

Trois s'offrent principalement.

Le premier, présenté par Aubry et Rau (1) et Laurent (2), déclare inopérante, en l'hypothèse, la clause de réversibilité. La rente acquise des deniers communs constitue un conquêt de communauté. Son émolument est, le cas échéant, partageable entre l'époux survivant et les héritiers du prédécédé. Toute convention expresse ou tacite est nulle, qui tendrait à modifier cet effet légal du régime de communauté.

Cette opinion, qui a surtout pour elle son extrême simplicité, a eu peu d'échos en pratique (3). Elle est, aujourd'hui, à peu près abandonnée (4).

(1) *Cours de droit civil*, 4^{me} édition, tome V, page 283, § 507 et note 9.

(2) *Principes de droit civil français*, tome XXI, n° 219.

(3) Cf. cependant Tribunal de Bourges, 21 décembre 1872, (Sirey, 1873.2.90).

(4) Cf. Deloynes sur Tessier, *Traité de la Société d'acquêts*, page 143, note 2 sur le n° 80. Une Solution du 16 août 1893, en outre, a adopté cette théorie dans une affaire où les parties l'avaient elles-mêmes admise pour le règlement de leurs intérêts. Mais cette Solution semble être une Solution d'espèce.

Une seconde théorie a été défendue par Troplong (1). Elle consiste à dire que l'époux survivant est seul créancier de la rente, dans la mesure où elle subsiste, sans devoir de récompense à la communauté. La convention de réversibilité est onéreuse et aléatoire ; chaque époux est appelé à en profiter. Le survivant n'en retire aucun bénéfice puisque la clause était réciproque et pouvait procurer à son conjoint le même avantage : il ne s'enrichit donc pas aux dépens de la communauté. Les époux communs en biens sont libres de faire, sur les biens de communauté, toutes opérations à titre onéreux. La constitution de rente viagère, qui a ce caractère, doit être maintenue et respectée avec son éventualité. Une valeur de communauté se trouve ainsi partagée par anticipation au moyen d'une attribution aléatoire.

Cette doctrine a inspiré quelques arrêts de Cours d'Appel (2). Elle n'échappe pas entièrement aux critiques formulées contre la théorie de la Cour de Cassation ; elle soulève encore d'autres objections. Il n'est pas permis aux époux de faire un partage anticipé de la communauté, encore moins d'en faire sortir un bien par une attribution éventuelle et aléatoire ; si la femme renonce à la communauté, l'idée d'un profit qu'elle en tire, en vertu d'un acte à titre onéreux fait en son nom, est inadmissible.

M. Labbé a formulé, pour la première fois dans ses Notes de jurisprudence insérées au Recueil de Sirey (3), une autre

(1) *Contrat de mariage*, tome II, n° 1200 ; *Contrats aléatoires*, n° 254.

(2) Rennes, 3 janvier 1861 (Sirey, 1861.2.591) ; Besançon, 23 mai 1871 (Sirey, 1874.2.310).

(3) Notamment, sous Paris, 19 février 1864 (Sirey, 1865.2.4) ; Besançon, 23 mai 1871 précité, et Caen, 12 mars 1874 (Sirey, 1874.2.310),.

règle d'interprétation. D'après cette dernière, la clause d'accroissement implique une donation réciproque par chaque époux à l'autre de sa part dans la rente viagère, pour le cas de survie. Le survivant recueille la rente viagère à deux titres distincts : pour une moitié, comme commun en biens, — pour l'autre moitié, comme donataire de son conjoint.

Cette doctrine tient compte de cette idée, essentielle, que la rente viagère est et demeure un conquêt. Elle assure à la volonté des parties un entier effet puisque le survivant des époux, bénéficiant d'une libéralité, n'est astreint au paiement d'aucune récompense. Elle respecte les droits des héritiers réservataires du conjoint décédé, en les mettant en présence d'une donation, annulable et réductible sur leur demande. Elle concilie donc toutes les difficultés de fait et de droit que nous avons rencontrées. Il reste à démontrer que les époux ont voulu cette donation et qu'ils ont pu la réaliser.

Les époux, qui convertissent leurs biens communs en viager et stipulent que la rente subsistera en tout ou partie au profit du survivant d'eux, ont l'intention de se procurer à tous deux leur vie durant, et de procurer à celui qui survivra, des moyens d'existence. Ils ne songent pas à leurs héritiers ; ils n'ont pas la pensée d'assurer aux ayants-droits du prédécédé une portion des arrérages. Il est théoriquement exact qu'une rente peut être due à une personne autre que celle sur la tête de laquelle elle est constituée. Mais presque toujours, en fait, le but du crédi-rentier étant d'avoir des ressources pendant et seulement sa vie, il laisse la rente s'éteindre à l'époque où cesseront ses besoins ; très généralement, donc, la rente repose sur la tête de son bénéficiaire. Par hypothèse, les époux ont voulu que la rente, créée sur la tête du survivant d'eux, s'accrut à son profit. Il n'y a plus dès lors de doute possible sur leur intention. C'est le survivant qui, dans leur

pensée, doit être le bénéficiaire de la rente viagère tout entière. Poursuivant ce but, ils ont implicitement voulu tout ce qui est nécessaire pour l'atteindre. Or, — l'impuissance des solutions précédentes à rendre compte de l'hypothèse le démontre, — il est nécessaire que l'époux prédécédé ait voulu donner à son conjoint sa part dans la rente acquise des deniers communs.

Cette libéralité, et son étendue, dépendent d'ailleurs des circonstances. En cas de prédécès de la femme et d'acceptation de la communauté par ses héritiers, le mari reçoit à titre gratuit la moitié de la rente ; la renonciation des ayants droits de la femme à la communauté fait disparaître toute donation. Si la femme survivante accepte la communauté, elle est donataire de son mari de la moitié de la rente ; en cas de renonciation, elle est donataire pour le tout.

Cette donation est valable, bien que faite double par un même acte et sous signatures privées. Les articles 934 et 1097 qui exigent, respectivement, la forme authentique et un acte distinct pour chaque donation, régissent les libéralités principales et indépendantes, non pas celles accessoirement contenues dans un contrat onéreux. Ces textes appartiennent, l'un et l'autre, au système des règles de forme imposées aux donations ; or l'article 1973 dispense la constitution de rente viagère à titre gratuit des formes prescrites pour les libéralités entre vifs, lorsqu'elle est une disposition dépendante d'une convention onéreuse : « Cette distinction », dit M. Labbé (1), « est raisonnable et non pas une pure subtilité... Quand vous faites une donation principale, vous êtes libre d'accomplir telle ou telle forme ; le législateur peut prescrire

(1) Note sous Cassation, 7 et 12 février et 28 mars 1877 (Sirey, 1877.1.393, page 697, 2^{me} colonne, *medio*).

celle la plus sûre... Quand la donation est accessoire à un acte dont elle est partie intégrante, il y a dans le fond des choses une unité, une indissolubilité qui influe sur la forme. Le législateur, en prescrivant une forme incompatible avec la nature de cette opération complexe, prohiberait une combinaison très sage. Telle n'est certes pas son intention... ».

Mais on a prétendu que l'article 1097 ne consacre pas seulement une règle de forme, car son but est de sauvegarder le droit de révocation établi par l'article 1096, lequel doit être conservé à chaque époux aussi bien s'il s'agit d'une donation accessoire d'un contrat onéreux que d'une libéralité principale. Il n'est pas contestable que l'article 1097 soit destiné à faire respecter une règle de fond, mais la conclusion tirée de cette constatation est erronée (1). Sauf un bien petit nombre, toutes les règles de forme des donations touchent au fond, au moins pour les motifs qui les ont fait édicter. Va-t-on les appliquer, d'une façon générale, aux donations insérées dans un contrat onéreux? L'exigence de la forme notariée a, notamment, pour but d'assurer l'irrévocabilité des donations. Nul ne soutient pourtant qu'elle est nécessaire pour les libéralités visées par l'article 1973. C'est le cas, cependant, d'appliquer cette règle élémentaire d'interprétation qui exclut les distinctions dans les cas où la loi ne les a pas admises. Ajoutons que cette objection n'a pas prévalu devant la jurisprudence en matière d'assurances sur la vie et, qu'au surplus, la nullité de la donation ne saurait être soulevée par l'Administration si les parties renoncent à s'en prévaloir.

Les conséquences fiscales de cette doctrine, si elle était admise, seraient facilement déductibles : le droit fixe de

(1) Note de M. Lyon-Caen sous Douai, 31 janvier 1876 (Sirey, 1877.2.33.)

donation éventuelle serait exigible, lors de l'enregistrement du contrat principal ; l'époux survivant devrait, à la mort de son conjoint, acquitter le droit de mutation par décès sur la valeur de la rente recueillie par accroissement.

Mais bien que sa supériorité sur celles qui l'ont précédée semble incontestable, cette théorie n'a obtenu dans la pratique que peu de succès. Elle n'avait jusqu'en ces derniers temps entraîné aucune décision judiciaire, lorsqu'un jugement du Tribunal de Clermont-Ferrand du 21 novembre 1907 (1) l'a adoptée, déclarant en termes exprès « qu'il y avait lieu de considérer la stipulation de réversibilité de rente viagère comme une donation réciproque faite par chacun des époux à l'autre sous condition de survie... ». Quant aux auteurs, ils se bornent à reconnaître son « ingéniosité ». Nous ne connaissons guère, pour l'avoir faite leur, que M. Planiol, en droit civil (2), et M. Garnier, en droit fiscal (3).

La Cour de Cassation a, cependant, admis pour les assurances sur la vie cette interprétation qu'elle refuse d'appliquer aux accroissements de rente viagère, sans qu'il apparaisse aucune raison logique ou pratique de différencier les deux hypothèses. Nous verrons, de plus, que la Cour a reconnu à la stipulation d'accroissement concernant l'usufruit d'un immeuble commun le caractère d'une libéralité. Le revirement de jurisprudence qu'il est permis de souhaiter présenterait donc, à tout le moins, l'avantage de coordonner des décisions fort contradictoires sur des espèces très voisines.

(1) *Rép. Per. Enreg.*, n° 11662.

(2) *Traité de droit civil*, 2^{me} édition, tome III, n° 1323.

(3) *Répertoire général*, tome III, V° Donation, page 623, nos 392 et suivants.

§ 4^{me}

DEVELOPPEMENT DU SYSTÈME DE LA JURISPRUDENCE

Dans la théorie de M. Labbé, les solutions sont simples et rationnelles ; elles s'enchaînent avec une parfaite logique. La doctrine qui a prévalu est loin de présenter cet harmonieux développement. La thèse de la Cour de Cassation : « la convention de réversion présente un caractère aléatoire et onéreux... la rente viagère appartient tout entière au conjoint survivant en vertu de sa propre stipulation... » est singulièrement compromise par la théorie adventice de la récompense. Nous allons voir maintenant, en de nombreuses hypothèses, la jurisprudence et la Régie affranchir en fait ou en droit le bénéficiaire de l'accroissement du paiement de toute récompense, — et revenir ainsi à leur conception première.

I. Donation mutuelle par les époux au survivant d'eux du montant de la récompense.

Les époux ne peuvent se dispenser mutuellement de l'obligation de la récompense. Lorsque l'article 1437 leur défend de s'attribuer un profit personnel par l'aliénation des conquêts, il pose une règle absolue à laquelle il est impossible de se soustraire par aucune combinaison. Mais les conjoints ont la faculté de se faire, dans les limites du disponible, soit par acte entre vifs, soit par testament, donation du montant de la récompense. Le principe qui les oblige à payer à la communauté une indemnité pécuniaire n'est pas d'ordre

public. L'époux créancier de ce chef peut, quand il a la libre disposition de ses biens, exonérer son conjoint de toute sa dette.

Les Cours et les Tribunaux ont fait, à l'hypothèse, de nombreuses applications de cette idée. La Chambre Civile, dans un arrêt du 24 janvier 1894 (1), a décidé que l'époux survivant, bénéficiaire d'une rente viagère réversible acquise des deniers communs, ne doit pas la récompense prescrite par l'article 1437, lorsque « il est constaté que l'époux prédécédé a, par un acte régulier, manifesté la volonté d'exonérer son conjoint survivant de toute récompense ». Deux arrêts de la Cour de Paris, l'un du 14 février 1867 (2), l'autre du 11 août 1903 (3) prouvent l'ancienneté et la continuité de cette jurisprudence qui a recueilli l'approbation de tous les auteurs (4) et que la Régie a signalée à ses agents dans l'Instruction Générale n° 2482 § 8.

(1) Sirey, 1894.1.288; Dalloz, 1894.1.337 et note de M. Planiol. Les circonstances dans lesquelles est intervenu cet arrêt sont très caractéristiques. La Cour de Paris, par un arrêt du 31 octobre 1890, avait décidé, qu'un époux survivant ayant l'usufruit universel des biens du prédécédé, il était plus avantageux pour lui de considérer comme nulle la clause de réversion d'une rente viagère stipulée à son profit, et de lui accorder à un autre titre la jouissance de la totalité de cette rente, moitié comme co-proprétaire, moitié comme usufruitier. Il était alors dispensé de toute récompense par application de l'article 588 du Code Civil. La Chambre Civile a confirmé cet arrêt, reconnaissant que les juges du fond n'avaient fait qu'user de leur pouvoir d'appréciation lorsqu'ils avaient constaté que l'époux décédé avait entendu dépouiller la communauté au profit du survivant et exonérer celui-ci de toute récompense.

(2) *Rép. Per. Enreg.*, n° 2704.

(3) Dalloz, 1904.2.381. (Note de M. Planiol.)

(4) Huc, *Commentaire du Code civil*, tome IX, n° 225. Labbé, Note sous Rennes, 9 février 1888 (Sirey, 1889.2.121).

Nombreuses citations d'autorités dans Dalloz, *Supplément*, V° Contrat de mariage, n° 391.

Cette possibilité, pour les époux, de se faire mutuellement don de la récompense dont leur succession est éventuellement créancière, a pratiquement une grande importance. Elle offre aux conjoints le moyen de faire disparaître une des conséquences les plus fâcheuses de la théorie en cours et d'assurer le respect de leurs intentions, actuellement méconnues. Le monde des affaires, cependant, ne semble pas s'en être aperçu. Le fait est d'autant plus regrettable que la jurisprudence s'est montrée assez large dans son interprétation de la volonté des parties. Elle a reconnu que la donation de la récompense n'avait pas besoin d'être formellement exprimée. L'intention du défunt à cet égard peut résulter des faits de la cause. L'arrêt de la Cour de Paris du 31 octobre 1890, objet du pourvoi tranché par l'arrêt de la Chambre Civile du 24 janvier 1894, nous en a déjà donné un exemple. L'arrêt de la même Cour du 14 février 1867 nous en offre un autre. Deux époux avaient, pendant leur mariage, aliéné des biens communs moyennant une rente viagère réversible pour le tout. Le mari ayant institué sa femme légataire universelle de ses biens meubles, la Cour a décidé que cette institution, conçue en termes généraux, comprenait l'indemnité due par la femme à la communauté.

La disposition qui affranchit le conjoint de l'obligation de la récompense ayant le caractère d'une donation réciproque entre époux donne ouverture au droit fixe de 7 fr. 50 centimes, en principal, lors de l'enregistrement de l'acte où elle est insérée, — et au droit de mutation par décès entre époux, à l'événement (1).

(1) Cf. Melun, 27 août 1868. (Dalloz, 1870.3.114).

II. *Dispense de récompense par des enfants donataires ; conditions de cette dispense ; hypothèse d'un partage d'ascendants de biens communs moyennant une rente viagère réversible.*

Une dispense de récompense peut émaner, pour chaque époux, des héritiers présomptifs de son conjoint. C'est ce qui se produit lorsque, dans une donation de leurs biens consentie moyennant une rente viagère réversible sur la tête du survivant d'eux, des père et mère imposent à leurs enfants donataires, implicitement ou expressément, la condition de n'être tenu au rapport d'aucune récompense pour la réversion de rente qui doit se réaliser.

Les héritiers présomptifs des conjoints peuvent certainement faire ce qui est interdit à leurs auteurs, puisqu'il ne s'agit plus d'une convention entre époux. La seule objection qu'on puisse élever contre la validité de cette renonciation au droit d'exiger une récompense, est qu'elle constitue un pacte sur succession future. Aux termes de l'article 791 du Code Civil, nul ne peut, non seulement renoncer à la succession d'un vivant, mais encore aliéner, même partiellement, les droits éventuels qu'il peut avoir à cette succession. L'article 1130, de son côté, interdit, avec plus de précision encore, de renoncer à une succession non ouverte « et de faire aucune stipulation sur une pareille succession, même avec le consentement de celui duquel il s'agit ». Aucun texte ne vient déroger à ces prohibitions formelles. Mais une jurisprudence, presque séculaire (1) et universellement reconnue,

(1) Cassation, 28 mars 1820; Grenoble, 19 février 1829; Nîmes, 22 mars 1839, — rapportés dans Dalloz, *Jurisprudence générale*, V^{is} Dispositions entre vifs, n° 4577, et Obligation, n° 446.

n'interprète pas avec cette rigueur les clauses insérées dans les règlements anticipés de succession. Elle décide que ces conventions, pas plus que le partage d'ascendants dont elles sont une conséquence, ne peuvent être considérées comme contraires aux dispositions des articles 791 et 1130.

Or, dans la donation-partage, cette condition de renonciation à la récompense, reconnue valable, existe virtuellement, d'une façon certaine. Cet acte suppose, par hypothèse, le dessaisissement par le donateur de ses biens au profit de ses enfants ; il se décharge sur eux du soin de ses affaires en se réduisant à une pension. Il est difficile de supposer, qu'en se dépouillant de sa fortune, ce donateur ait entendu se soumettre au paiement, lors de la dissolution de la communauté, d'une indemnité peut-être égale aux biens qu'il abandonne, — ou supérieure aux arrérages de la rente qu'il reçoit. Il ne serait pas moins étrange que les enfants, après avoir bénéficié d'une donation, demandassent encore au survivant de leurs parents le versement d'une récompense : « Personne », écrit M. Garnier, « personne n'y songe, tant ce résultat est contraire à la moralité et à la nature même du contrat. On sent, pour ainsi dire d'instinct et sans avoir besoin d'argumenter sur les textes, que les enfants ont renoncé à leur créance et que c'était là une condition implicite du partage anticipé... (1) ».

La conséquence fiscale de cette constatation est qu'il n'y a pas lieu de comprendre, dans la déclaration de succession souscrite au décès du prémourant des donateurs, la récompense due par l'époux survivant en raison de l'accroissement de rente dont il bénéficie. Ainsi a décidé le Tribunal de Dun-

(1) *Répertoire général*, tome III, V^o Donation, page 631, 1^{re} colonne, initio.

kerque dans un jugement du 20 juillet 1871 (1). L'Administration a adopté cette doctrine par une Solution du 3 novembre 1875, précisément rendue à l'occasion d'une donation-partage de biens exclusivement communs, — et ainsi conçue : « Dans l'espèce, la rente ne paraît pas, au premier abord, en disproportion avec la valeur des biens donnés par chacun des époux ; il a d'ailleurs été formellement exprimé qu'elle était une condition sans laquelle la donation n'aurait pas eu lieu et qu'elle ne constituait pas un avantage entre époux ; de sorte que l'époux survivant se trouvant ainsi à l'abri de tout recours de la part de ses enfants, ceux-ci ne pourraient élever de prétention à une indemnité, sans méconnaître la condition apposée à la libéralité faite à leur profit et sans donner ouverture, par ce fait, à une action en révocation de la donation. L'exécution de cette donation est, par suite, incompatible avec l'indemnité que l'on voudrait faire résulter de la réversion de la rente ».

La Régie, on le voit, a formellement relevé cette circonstance que la rente réversible stipulée était proportionnée à l'importance des biens communs abandonnés par chacun des donateurs. Elle semble avoir hésité, à vrai dire, à tirer de cette constatation la conclusion qu'elle comportait : pour justifier sa décision, l'Administration s'est longuement étendue sur ce fait que, d'après les termes mêmes du partage d'ascendants, la rente tout entière était la condition de la donation. Mais cette idée que la dispense de récompense ne peut être considérée comme une condition apposée par le survivant des donateurs à sa libéralité qu'autant que la rente viagère réversible est en rapport avec la valeur des biens fournis par

(1) *Rep. Per. Enreg.*, n° 3348.

lui, — cette idée, disons-nous, était virtuellement contenue dans la Solution rapportée. Des Solutions postérieures en date, dont nous aurons à nous occuper, n'ont pas manqué de l'en dégager. Il nous paraît impossible de n'en pas tenir compte pour exactement apprécier la portée de la Solution du 3 Novembre 1875 (1).

En raison des motifs qui l'ont fait naître, la théorie que nous venons d'exposer ne peut s'appliquer qu'à la donation-partage contenant l'abandon par les donateurs de la totalité, ou tout au moins de la majeure partie, de leurs biens. La renonciation au droit d'exiger la récompense ne peut être considérée comme existant implicitement dans un acte qui ne transmet aux enfants qu'une fraction peu importante du patrimoine de leurs parents. En fait, comme en droit, il n'y a alors aucune impossibilité pour les donataires à réclamer au survivant des donateurs une récompense qui n'excède pas l'importance de ses ressources.

Inversement, il semble qu'on doive appliquer la doctrine de la Solution du 3 novembre 1875 à la donation de biens communs qui, pour n'avoir pas le caractère de partage anticipé parce qu'elle s'adresse à un enfant unique, seul héritier présomptif des donateurs, contient néanmoins un abandon total de la fortune de ces derniers. La situation de fait, qui en découle, est identique à celle que réalise le partage d'ascendants au profit de plusieurs enfants.

(1) Cf. *Dictionnaire des droits d'enregistrement*, 3^{me} édition, tome IV, V^o Réversion, n^o 120.

III. *Dispense de récompense par les héritiers du conjoint prédécédé dans la liquidation de la communauté.*

Il peut encore arriver que les parties, dans la liquidation de la communauté, considèrent qu'aucune récompense n'est due par l'époux survivant et que ce dernier se trouve en fait dispensé du paiement de toute indemnité.

L'arrêt de la Chambre Civile du 30 décembre 1873, précité, statuant sur cette hypothèse, a décidé que la convention intervenue à cet égard entre les héritiers du prédécédé et le conjoint survivant est inopposable à l'Administration. Celle-ci, ayant à percevoir le droit de mutation par décès sur toutes les valeurs héréditaires, a qualité et droit pour rechercher, en dehors des dispositions arrêtées entre les co-partageants, si la composition des masses actives est régulière et pour y faire rentrer les valeurs imposables qui n'y ont point été comprises du fait ou de la volonté des parties. En l'espèce, cette dispense de récompense ne peut être le résultat que d'une erreur, d'une remise de dette, ou d'une donation, toutes circonstances qui n'empêchent point la créance de la communauté d'avoir existé et l'impôt d'être dû sur son montant. Le Tribunal de Marseille, dans un jugement du 19 mars 1908 (1), s'est également prononcé en ce sens.

Dans cette hypothèse encore cependant, la foi de l'Administration en ses principes paraît ébranlée. Par la Solution du 16 août 1893 déjà citée, la Régie a consenti à baser sa perception sur une liquidation où il n'avait point été fait état de la récompense due par l'époux survivant. Cette décision,

1) *Rep. Per. Enreg.*, n° 11722 et note conforme.

avons-nous dit, a toutes les apparences d'une décision d'espèce. Mais, à défaut d'une règle absolue de perception, on peut y voir au moins l'indication d'une tendance.

La Solution, il est vrai, a envisagé l'hypothèse d'un partage que l'on put considérer comme entièrement définitif et sincère. Or, dans la plupart des cas, il est impossible de savoir si les héritiers de l'époux prédécédé n'exerceront pas un jour l'action en supplément de partage que la jurisprudence leur reconnaît (1) lorsque la récompense, incombant au conjoint survivant bénéficiaire de la réversibilité, a été omise. On ne peut donc, en général, considérer comme définitif le partage dans lequel il n'a pas été fait mention de la récompense et en tenir compte pour la perception de l'impôt.

IV. *Renonciation de la femme survivante à la communauté.*

Lorsque la femme survivante renonce à la communauté, la doctrine et la jurisprudence paraissent d'accord pour lui conserver le bénéfice de la stipulation d'accroissement (2).

(1) Cour de Lyon, 6 janvier 1881 (Dalloz, 1882.2.169). Jugé que le fait, par les héritiers du conjoint décédé, d'avoir déclaré, lors de la liquidation de la communauté, qu'ils étaient remplis de tous leurs droits, ne saurait mettre obstacle à la demande en supplément de partage, s'il n'est pas établi qu'ils étaient d'accord pour laisser le bénéfice exclusif de la rente viagère à l'époux survivant.

Si ce dernier point, d'ailleurs, était établi, la question se poserait de savoir s'il n'y a pas eu une libéralité par les héritiers de l'époux décédé au conjoint survivant, libéralité passible du droit de mutation entre vifs.

(2) Jurisprudence ancienne : Cass. 15 mai 1844 (Sirey, 1844.1.409) et 15 juillet 1863 (Sirey, 1863.1.439).

Pont, *Petits Contrats*, tome I, n° 702; Rodière et Pont, *Contrat de mariage*, n° 871.

Elle recueille alors la rente viagère tout entière, non plus en vertu de sa propre stipulation, mais comme donataire de son mari. La situation est la même que si un propre du mari avait été aliéné pour la constitution de cette rente dont la réversion profite à la femme. Celle-ci est, en conséquence, tenue d'acquitter le droit de mutation par décès sur la totalité de la rente ; elle ne doit, par contre, aucune récompense à la communauté (1).

§ 5^{me}

CALCUL DE LA RÉCOMPENSE

Les difficultés, auxquelles donne lieu la détermination du montant de la récompense à exiger du conjoint survivant bénéficiaire de l'accroissement, ne sont pas un des inconvénients les moindres du système, déjà compliqué et touffu, qui a prévalu.

Cette nouvelle question est souvent exclusivement traitée à l'un des deux points de vue, ou civil, ou fiscal. Elle les comporte en réalité l'un et l'autre. La recherche de l'objet de la récompense est un problème de droit civil dont on demanderait vainement la solution à la loi de frimaire an VII ; celle-ci doit, au contraire, fournir l'indication du mode de calcul du montant de la récompense.

(1) La renonciation à la communauté par les ayants droits de la femme décédée ne présente aucune difficulté. L'accroissement de la rente viagère s'opère sur la tête du mari, comme époux survivant en vertu de la clause insérée dans l'acte de constitution. Quant à la récompense, il ne saurait d'aucune façon en être question puisque le mari est seul possesseur de la communauté.

L'erreur de l'Administration était donc manifeste d'avoir jadis décidé dans son Instruction Générale n° 2355 § 6 que, par application respective des paragraphes 6, 7 et 9 de l'article 14 de la loi du 22 frimaire an VII « la récompense était égale : au montant intégral du capital aliéné, si la rente était constituée à titre onéreux, ou au capital au denier 10 de cette rente, si elle était constituée sans expression de capital ».

I. Objet de la récompense.

Sur quoi porte la récompense due par l'époux survivant ?

L'article 1437 du Code Civil dispose que « toutes les fois qu'il est pris sur la communauté une somme, soit pour acquitter les dettes et charges personnelles de l'un des époux... et généralement, toutes les fois que l'un des époux a tiré un profit personnel des biens de la communauté, il en doit récompense ».

Ce texte est très généralement compris comme fixant l'importance de la récompense au profit tiré de l'opération faite des deniers communs, dans la limite où ce profit n'excède pas les déboursés de la communauté celle-ci n'ayant jamais droit à une somme supérieure à celle qu'elle a versée : « En présence des termes de l'article 1437 parlant « du profit personnel tiré, par l'un des époux, de la communauté, comment », dit M. Guillouard (1) « assimiler la communauté à un banquier qui doit obtenir le remboursement des avances qu'il a faites ? Le législateur ne s'occupe pas du chiffre de ces avances mais seulement du profit que l'époux en a tiré. Il

(1) *Traité du Contrat de mariage*, tome I, page 468, n° 1006.

restreint à ce profit le montant de la récompense. Cette solution est conforme à l'équité et aux principes du régime de communauté : à l'équité, qui n'impose à l'époux qu'une seule obligation, celle de tenir compte de ce dont il s'est enrichi ; aux principes du régime de communauté, car la communauté n'est pas un tiers faisant des avances contre restitution. La communauté n'a pas de personnalité distincte. Elle représente les époux eux-mêmes, et la théorie des récompenses entre la communauté et les époux n'a qu'un but : empêcher des donations indirectes entre époux... Mais, comme en dehors du profit retiré par l'époux débiteur, il n'y a pas d'enrichissement, il ne peut y avoir lieu à récompense ». Cette interprétation est celle traditionnelle (1).

Son application, à l'hypothèse, conduit à décider que la récompense due par l'époux survivant est de la valeur, *au jour de la dissolution de la communauté*, de la rente dont il bénéficie, — c'est-à-dire de la somme qu'il devrait alors payer pour se constituer une rente d'égale importance étant donné son âge et ses probabilités de longévité, — sans que ladite somme dépasse celle déboursée par la communauté.

Aubry et Rau ne disent pas autre chose : « L'époux survivant doit récompense à la communauté pour la valeur de la rente au jour de la dissolution de la communauté » (2). MM. Baudry-Lacantinerie, Lecourtois et Surville sont non moins affirmatifs (3). Les arrêts et les jugements sont nom-

(1) Pothier, *Communauté*, n° 613 (édition Bugnet).

(2) *Cours de droit civil*, tome V, § 511 bis.

(3) *Traité du Contrat de mariage*, tome I, n° 851 bis, pages 807 et 808. Dans le même sens, Troplong, *Contrat de mariage*, nos 1193 et 1194. Planiol, *Traité élémentaire de droit civil*, tome III, 2^{me} édition, n° 1295. Autres citations d'autorités dans Dalloz, *Codes annotés*, article 1437, page 945, nos 655 et suivants.

breux dans le même sens : arrêts de la Chambre des Requêtes des 29 avril 1854 et 16 décembre 1867 (1), arrêts de la Cour de Paris des 11 juin 1853 et 26 juin 1880 (2), arrêt de la Cour de Caen du 12 mars 1874 (3), jugements des Tribunaux de Lyon et de Pontoise des 22 mai et 29 juin 1888 (4) : « Attendu », porte l'arrêt du 14 septembre 1867 ci-dessus, « que l'arrêt attaqué a justement décidé que la femme survivante qui, depuis la dissolution de la communauté, profite seule de la rente viagère, devait à cette communauté une récompense proportionnelle *au bénéfice personnel* qu'elle retirait de l'emploi qui avait été fait des deniers communs... » L'Administration a adhéré à cette doctrine par une Solution du 6 août 1881.

M. Garnier conteste son exactitude en disant que, dans les cas où les époux ont fait une opération exceptionnellement avantageuse, la récompense peut être égale à la totalité du capital fourni par la communauté. « Or », ajoute-t-il (5), « nous nous refusons à admettre que la récompense puisse jamais être égale au capital aliéné par la communauté, alors que ce capital a été nécessairement consommé déjà en partie par elle ». Cette observation nous paraît résulter d'une confusion. Le capital aliéné pour la constitution d'une rente viagère réversible comprend deux éléments distincts : le prix d'une rente à servir pendant l'existence simultanée des conjoints, — et le prix d'une rente à payer au survivant à compter du décès du prémourant. Le prix de la première a été consommé pen-

(1) Sirey, 1851.1.329 et 1868.1.118.

(2) Sirey, 1853.2.456 et 1880.2.315.

(3) Sirey, 1874.2.310.

(4) *Rep. Per. Enreg.*, n° 7139.

(5) *Répertoire général*, tome III, V° Donation, page 629, 1^{re} colonne.

dant la communauté ; il ne peut en être de même du prix de la seconde qui prend seulement naissance au décès du premier mourant des conjoints.

Mais, d'après certains auteurs, — Marcadé, notamment (1), — « les termes clairs et précis » de l'article 1437 obligent l'époux survivant à restituer à la communauté la somme même qu'il y a prise et non le bénéfice qu'il a retiré de son emploi, — toutes les fois, au moins, que l'affaire dont cet époux a tiré profit lui était personnelle.

La récompense, due en l'espèce par le conjoint survivant, est donc du *prix de la rente* qu'il recueille, *calculé au jour de la passation du contrat constitutif*. Il y a lieu de rechercher dans quelles proportions le capital aliéné a été employé à assurer l'existence commune des deux époux et dans quelles proportions il est destiné à assurer l'existence du survivant. C'est du *prix de la réversibilité* ainsi déterminé que doit compte le conjoint survivant. Cette théorie a été développée par M. Dubois, chef du contentieux de la Compagnie d'Assurances Générales, dans une remarquable dissertation publiée en 1878 dans le *Répertoire périodique de l'Enregistrement* (2). Elle a été adoptée par un arrêt de la Cours de Paris du 6 novembre 1903 (3). La Régie semble avoir été impressionnée par cette décision et avoir une tendance à abandonner les principes posés par la Solution du 6 août 1881.

Mais il importe de remarquer que si la dissolution du mariage ne se produit que longtemps après la passation du contrat de rente viagère, le prix de la rente réversible peut

(1) *Code Napoléon*, tome V, pages 567 et suivantes.

(2) Article 4967.

(3) Dalloz, 1904.2.177 ; note conforme de M. Coquelin.

être supérieur à sa valeur. La règle d'interprétation suivie par la Cour de Paris aboutit donc à faire payer, dans certains cas, à l'époux survivant une récompense plus élevée que le profit qu'il retire de la stipulation d'accroissement. L'arrêtiste du Dalloz, sous l'arrêt de la Cour de Paris ci-dessus, reconnaît lui-même la possibilité de cette conséquence. Elle paraît, quant à nous, inadmissible. Exiger du conjoint survivant le versement d'une somme supérieure à la valeur de la rente dont il bénéficie, est la négation même de la stipulation de réversion. Une théorie qui se déclare obligée, pour interpréter sainement la loi, de méconnaître aussi profondément la volonté des parties alors qu'elles ont fait un acte raisonnable et d'utile prévoyance, doit être rejetée.

Il ne s'agit point, en l'espèce, disent en substance MM. Baudry-Lacantinerie, Lecourtois et Surville, d'une dette sous condition suspensive payée d'avance par la communauté en l'acquit du survivant et dont celui-ci doit, dans tous les cas, le remboursement intégral : « Nous persistons à croire », ajoutent-ils (1), « que le survivant, s'il n'est pas tenu au-delà des déboursés de la communauté, ne lui doit récompense que du profit que lui procure effectivement la réversibilité. C'est ainsi que l'on raisonne quand le survivant décède à son tour, avant la liquidation. Ne serait-il pas exorbitant que sa succession dût à la communauté récompense de la totalité du prix de la réversibilité ? Dans le cas où le survivant existe lors de la liquidation, il est juste de fixer le chiffre de la récompense d'après le profit qu'il semble retirer de la réversibilité ».

(1) *Op. cit.*, tome I, pages 807 et 808. (Notes).

II. *Montant de la récompense.*

Comment déterminer le montant de la récompense ?

Plusieurs modes de calcul ont été proposés et mis en œuvre depuis celui présenté par la Régie dans l'Instruction n° 2355 § 6 précitée. Les Tribunaux ont souvent fait usage des tarifs des Compagnies d'assurances (1).

Mais un seul système est rationnel. A défaut de dispositions spéciales de la loi fiscale, il y a lieu d'appliquer l'article 16 de la loi du 22 frimaire an VII et d'admettre, en la matière, la déclaration estimative des parties. Il appartient à celles-ci d'évaluer, sous le contrôle de l'Administration, la valeur — au jour de la dissolution de la communauté dans l'opinion qui nous semble devoir être adoptée — de la rente dont bénéficie le survivant des époux. C'est ce qu'a décidé la Régie par la Solution du 6 août 1881 précitée, confirmée par une seconde du 15 octobre 1889.

Les déclarants trouveront facilement les éléments de cette estimation dans les tarifs des Compagnies, s'il s'agit d'une rente viagère servie par l'une de celles-ci; dans l'hypothèse d'une rente constituée entre particuliers, il y aura lieu de tenir compte de l'âge et de l'état de santé du crédi-rentier.

Dans l'hypothèse spéciale où l'époux survivant est lui-même décédé, lors de la souscription de la déclaration de succession dans laquelle doit être liquidée la récompense, on connaît le chiffre exact des arrérages perçus par le défunt, la valeur par conséquent de la réversion de la rente dont il a bénéfi-

(1) Tribunal de Mortagne, 23 août 1876 (*Rep. Per. Enreg.*, n° 4498). Tribunal de Pontoise, 29 juin 1888 précité.

cié. Aussi la jurisprudence (1), la Chambre Civile par un arrêt du 4 décembre 1894 (2) — a-t-elle admis qu'en l'espèce la récompense due à la communauté est seulement du montant des arrérages de la rente encaissés depuis sa dissolution. L'Administration a adopté cette règle de perception dans une Solution du 7 avril 1898.

Si la doctrine de cette Solution est exacte au point de vue civil, il est beaucoup plus douteux qu'elle le soit, *stricto jure*, au point de vue fiscal. C'est au jour du décès du prémourant des époux que doit être fixé le montant de la récompense. Le délai accordé aux intéressés pour acquitter l'impôt ne peut modifier leur situation vis-à-vis du Trésor. A l'égard de celui-ci, tout doit se passer comme si la succession avait été déclarée à l'instant où elle s'est ouverte : la récompense eut alors été purement et simplement évaluée d'après les règles que nous venons d'indiquer.

L'arrêt, qui précède, de la Chambre Civile a encore condamné la déduction, sur le montant des arrérages touchés depuis la dissolution de la communauté par le survivant des époux, des revenus que le bien aliéné pour la constitution de la rente aurait produit, et que, dans l'espèce, ce survivant aurait perçu comme usufruitier de la part de son conjoint dans la communauté. La Cour a reconnu qu'une telle déduction faisait double emploi avec les droits de l'époux survivant sur la récompense acquise à la communauté et dont il profitait : d'abord pour moitié, comme co-propriétaire, ensuite et pour l'autre moitié, comme usufruitier.

(1) Cf. Arrêt de la Cour de Lyon du 17 février 1870 (Sirey, 1870. 2.305).

(2) Sirey, 1894.1.487.

§ 6^{me}

STIPULATION D'ACCROISSEMENT PARTIEL

Lorsque deux époux aliènent des immeubles communs moyennant une rente viagère réversible, pour partie seulement, sur la tête du survivant d'eux, celui-ci ne doit évidemment aucun droit de mutation par décès.

Mais que faut-il décider à l'égard de la récompense ? Le Tribunal de Mortagne, dans le jugement du 23 août 1876 ci-dessus, s'est prononcé dans le sens de son exigibilité (1). Cette solution est exacte. Dans quelque proportion que soit réversible, au décès du prémourant des époux, la rente, le capital aliéné pour sa constitution comprend, toujours, deux éléments distincts : 1^o le prix d'une rente à payer pendant l'existence de l'un et l'autre des époux ; 2^o le prix d'une rente à servir au survivant des époux. Le premier a été consommé par la communauté ; le second l'est par le dernier mourant des époux. Dans quelque mesure qu'il le fasse, il doit toujours de ce chef une récompense sous peine — dans la théorie de la Cour de Cassation — de s'enrichir aux dépens de la communauté.

(1) Cf. Tribunal de Lyon, 22 mai 1888, précité.

CHAPITRE TROISIÈME

Clause de réversion de rente viagère

SECTION I

RÉVERSION DE RENTE VIAGÈRE S'OPÉRANT DU STIPULANT A UN TIERS

§ 1^{er}

CARACTÈRE DE LA CONVENTION

La constitution d'une rente viagère réversible, au sens spécial où nous entendons ce mot, est le résultat d'une aliénation à titre gratuit ou onéreux. Le disposant exige de son co-contractant, comme prix de la vente ou de la donation qu'il consent, une rente viagère payable : à lui-même son existence durant, et, à son décès, à un tiers qu'il désigne, si ce dernier est alors vivant.

Le bénéficiaire de la réversion peut être, pour le stipulant, un étranger, un parent ou un époux. Mais quel qu'il soit, il demeure, en principe, étranger à la constitution de la rente ; s'il intervient au contrat, c'est pour accepter la stipulation qui y est faite à son profit, non pour fournir la contre-prestation de la rente créée.

Son concours à l'acte constitutif de la rente peut être cependant indispensable à sa formation et à sa validité. La clause de réversion doit-elle être alors considérée comme le prix de cette intervention ?

La question s'est principalement posée à propos du concours de la femme à la vente des immeubles propres de son mari. En consentant à l'aliénation, la femme renonce à son hypothèque légale ; elle perd une des garanties les plus précieuses de conservation de sa fortune. Si elle craint que ce désistement ne lui cause dans l'avenir un grave préjudice, n'est-elle pas en droit d'exiger de l'acquéreur une compensation pécuniaire, telle que la prestation d'une rente viagère ? L'avantage qui lui est ainsi offert ne constitue-t-il pas, pour la femme, une fraction du prix, le produit d'un arrangement directement conclu par elle avec l'acquéreur, hors la participation du vendeur ? Quelques jugements, déjà anciens (1), ont décidé, en ce sens, que la réversibilité de la rente au profit de la femme est la contre-partie de sa renonciation à son hypothèque légale et de l'obligation de garantie. Cette doctrine a rallié l'opinion de M. Gabriel Demante (2). Pour lui, le concours de la femme à la vente des biens propres de son mari est plus

(1) Rennes, 20 juin 1858 (*Rep. Per. Enreg.*, n° 1062) ; Montpellier, 14 avril 1858 (*Rep. Per. Enreg.*, n° 1104) ; Villefranche, 7 mars 1860 (*Rep. Per. Enreg.*, n° 1362).

(2) *Principes d'enregistrement*, tome II, n° 598.

que l'intervention d'un tiers à titre de garantie. La communauté de vie et d'intérêts existant entre les époux fait que le propre de l'un n'est jamais *res aliena* pour l'autre : « En l'espèce, la femme a été l'une des parties principales du contrat de vente ; en stipulant la rente viagère, elle a stipulé pour elle-même ; l'obligation du prix ne dépasse pas la personne des contractants ».

De l'avis de tous, ce qui précède n'est exact que si sa renonciation a privé la femme d'un droit réellement utile ; la réversion de rente ne peut être considérée comme le prix d'un abandon seulement fictif. Même avec cette restriction, nous faisons les plus expresses réserves sur cette théorie qui, d'ailleurs, a eu peu d'échos en doctrine et en jurisprudence ; il nous semble difficile d'admettre que l'hypothèque légale de la femme puisse la faire considérer comme vendant sa chose propre, lorsqu'elle concourt à l'aliénation d'un bien de son mari (1).

En dehors de cette hypothèse, la clause de réversion présente incontestablement le caractère d'une libéralité. Le Code Civil s'en explique formellement dans l'article 1733 : « Elle (la rente viagère) peut être constituée au profit d'un tiers, quoique le prix en soit fourni par une autre personne. Dans ce cas, quoiqu'elle ait le caractère d'une libéralité... etc... ». La question, d'ailleurs, n'a jamais été mise en doute (2). Si

(1) A fortiori, la doctrine d'un jugement d'Aix nous semble-t-elle exagérée qui a déclaré, pour trois raisons — pas moins —, que le mari n'est pas un tiers étranger à la vente des biens dotaux de sa femme, — et en a conclu que la réversion sur sa tête d'une rente viagère stipulée dans l'aliénation desdits biens dotaux ne constitue pas une libéralité, passible d'un droit particulier, mais une disposition dépendante de l'acte.

(2) Cf. cependant Championnière et Rigaud, *Traité des droits d'enregistrement*, tome III, nos 2498 et 2499.

pendant longtemps, comme nous l'allons voir, la jurisprudence a décidé que le bénéficiaire de la réversion ne devait à l'événement aucun droit de mutation, elle s'est toujours appuyée, non sur ce que la transmission n'avait pas sa cause dans une donation du prémourant au survivant, mais sur ce que cette donation constituait une disposition dépendante du contrat, affranchie de l'impôt par la perception effectuée sur la disposition principale.

§ 2^{me}

DROITS FIXE ET PROPORTIONNEL EXIGIBLES

La Chambre Civile, par un arrêt du 10 mai 1854 (1), avait décidé que « la constitution d'une rente viagère et sa réversibilité constituaient deux dispositions corrélatives, dépendantes, dérivant nécessairement l'une de l'autre, et formant, par leur réunion, un contrat unique de vente » sur lequel, seulement, devait être perçu l'impôt. L'erreur de la Chambre Civile, partagée par plusieurs Cours d'Appel et Tribunaux d'Instance, était manifeste. La mort du disposant ne dégage pas le débi-rentier de ses obligations, puisque l'extinction de la rente est fixée, par hypothèse, au décès du bénéficiaire de la réversion. Le droit aux arrérages restant à courir arrive à ce dernier par une mutation qui, pour avoir son origine dans l'acte primitif, n'en trouve pas moins sa cause efficiente dans le décès du stipulant. La preuve en est que, si le tiers, sur la tête duquel

(1) Sirey, 1854.1.460.

la rente est réversible, meurt le premier, il ne s'opère aucune transmission. De même, si le titulaire de la réversion renonce à son bénéfice, celui-ci est recueilli par les héritiers du disposant. Pour eux, comme pour le renonçant, le titre de leur droit est dans l'acte primitif. Nul ne saurait pourtant prétendre qu'ils jouiront de la rente viagère sans acquitter de droit de mutation.

Aussi un revirement n'a-t-il pas manqué de se produire dans la jurisprudence de la Cour de Cassation. Un arrêt des Chambres Réunies du 28 décembre 1862 (1) a décidé que le droit de mutation par décès était, à la réalisation de l'événement, exigible du bénéficiaire de la réversion. La Cour a, depuis, statué en ce sens sur des espèces où la rente viagère réversible était stipulée comme condition d'une donation, là où, par conséquent, l'existence distincte d'une libéralité secondaire pouvait paraître la plus douteuse (2).

Cette doctrine, qui n'avait jamais cessé d'être celle de la Régie, a été recueillie par elle dans plusieurs Instructions Générales, celles notamment nos 2244 § 4 et 2447 § 4.

La clause de réversion donne donc ouverture : 1^o lors de l'enregistrement du contrat, au droit fixe de 7 fr. 50 centimes en principal ; 2^o lors de sa réalisation, au droit proportionnel de mutation par décès.

(1) Sirey, 1863.1.46. Adde Cass. 23 juillet 1866 (Sirey, 1866.1.408) et Instruction Générale n° 2345 § 9.

(2) Notamment, Cassation Civile, 9 mars 1872 (Sirey, 1872.1.88).

§ 3^{me}

LIQUIDATION DU DROIT PROPORTIONNEL

Le droit de mutation par décès est exigible sur le capital au denier 10 de la rente viagère réversible, lorsqu'elle a été créée sans expression de capital ; le cas se présente souvent en matière de donation.

Si la rente, au contraire, a été constituée contre le versement d'espèces ou moyennant la cession d'un bien meuble ou immeuble dont le prix, fixé en argent, a été immédiatement converti en la rente elle-même, la valeur imposable est représentée par la fraction du capital aliénée pour obtenir la réversion de la rente.

Tout contrat créateur d'une rente viagère réversible sur la tête d'un tiers renferme en effet : d'abord, une convention onéreuse entre le promettant et le disposant ; de la part de ce dernier, ensuite, une stipulation pour autrui dans les termes de l'article 1121 du Code Civil, l'article 1973 qui valide les constitutions de rente au profit d'un tiers n'étant, lui-même, qu'une application du premier. Or, dans l'opinion qui a prévalu en jurisprudence (1), la stipulation pour autrui confère immédiatement au tiers désigné une créance contre le promettant. Ce dernier est en réalité débiteur de deux rentes distinctes : l'une, au profit du constituant, l'autre, au profit du titulaire de la clause de réversion. La réalisation de celle-ci n'a pas pour résultat de faire passer, sur la tête de

(1) Cassation : 8 février 1888 (Sirey, 1888.1.129) ; 9 mars 1896 (Sirey, 1897.1.225).

son bénéficiaire, la rente créée au profit du stipulant ; il y a seulement, de la part de ce dernier vis-à-vis du tiers désigné, une libéralité indirecte. Il y a donc lieu de soumettre à l'impôt la rente dont bénéficie le tiers, comme si elle avait été constituée isolément à son profit sous la condition de sa survie au constituant, c'est-à-dire en prenant pour base de la perception le capital qui a servi à la créer. C'est ce qu'a décidé la Régie dans une Solution du 14 mai 1902, portée à la connaissance des agents de l'Administration par l'Instruction Générale n° 3089 § 23.

Il appartient aux parties de déterminer, conformément à l'article 16 de la loi du 22 frimaire an VII, la fraction du capital aliénée pour obtenir la réversibilité de la rente sur la tête du tiers survivant (1).

Le tarif applicable est celui en vigueur au moment du décès du stipulant, puisqu'alors seulement le droit de mutation s'est ouvert au profit du Trésor. Son taux dépend du degré de parenté existant alors entre les parties. Le Tribunal de Doullens, par un jugement du 27 juillet 1881 (2), a fait

(1) Voici comment l'on peut procéder en utilisant les tarifs des Compagnies d'Assurances :

Le capital aliéné pour assurer une rente de 1.000 francs à 2 personnes respectivement âgées de 52 et de 45 ans est de	19.475 fr.
Le capital nécessaire pour assurer une rente de 1.000 francs au prémourant âgé de 52 ans est de	14.880 fr.

La différence est le prix payé pour obtenir la réversibilité, soit 4.595 fr.
Cette somme est celle passible du droit de mutation par décès.

Il importe de remarquer que la capitalisation par 10 aurait fait percevoir l'impôt sur 10.000 francs. Les résultats du forfait légal sont donc très rigoureux.

(2) *Rep. Per. Enreg.*, n° 5837.

une juste application de cette règle en décidant que la transmission était réputée s'effectuer entre époux, dans une espèce où le bénéficiaire de la réversion, cousin germain du disposant au jour de l'acte, était ultérieurement devenu son conjoint.

Le droit exigible, enfin, étant un droit de mutation par décès, la prescription qui lui est applicable est celle décennale; elle commence à courir du jour du décès du constituant.

§ 4^{me}

CONSÉQUENCES FISCALES DE LA NON-EFFICACITÉ
DE LA CLAUSE DE RÉVERSION

La convention de réversion peut manquer son effet de plusieurs manières.

Elle est d'abord soumise comme donation, quant à sa validité intrinsèque, aux règles générales sur les dispositions à titre gratuit; elle est annulable, réductible, révocable.

La réalisation de l'une de ces éventualités reste sans influence sur l'existence même de la rente. Il n'appartient pas au débiteur de la rente d'invoquer, pour s'affranchir du service des arrérages, des dispositions écrites en faveur des héritiers du disposant. Ces derniers bénéficieront alors de la rente pendant la vie du tiers sur la tête duquel elle est créée. Ils acquitteront, en conséquence, sur son montant, le droit de mutation par décès calculé comme il vient d'être dit, d'après leur degré de parenté avec le défunt.

Il peut arriver, d'autre part, que le bénéficiaire de la réversion y renonce.

D'une manière générale, cette renonciation profite, non au débiteur de la rente, mais aux héritiers de celui qui a fourni les fonds. L'Administration, dans une espèce où le légataire universel d'un vendeur à charge de rente viagère réversible était précisément le débiteur de la rente, a très justement décidé, par une Solution du 20 septembre 1869, que, le bénéficiaire de la réversion y ayant renoncé, le débiteur-légataire était passible du droit de mutation par décès sur le capital de la rente. Deux jugements des Tribunaux d'Autun, 1^{er} août 1888, — et d'Avesnes, 5 novembre 1896 (1), se sont prononcés dans le même sens.

Mais ce qui précède cesse parfois d'être exact quand la rente réversible est la condition d'une libéralité. Il peut alors résulter des circonstances de la donation que la réversibilité ait été stipulée *intuitu personæ* et que, dans l'intention du donateur, le tiers désigné doive seul en profiter. Si la personnalité de ce dernier a ainsi, pour tous les contractants, une influence prépondérante, l'analyse que nous venons de faire de la clause en jeu ne saurait s'appliquer. La convention renferme véritablement une disposition unique. La renonciation du bénéficiaire est alors extinctive de la rente elle-même ; il ne peut être réclamé aucun droit de succession aux représentants du donateur. C'est ce qu'ont décidé quatre Solutions des 24 mars 1887, 7 avril 1891, 31 mars et 26 septembre 1892.

(1) *Rep. Per. Enreg.*, nos 7125 et 8965.

Si la renonciation est faite à titre onéreux, elle emporte acceptation de la part du prétendu renonçant. Il est, par suite, tenu du paiement du droit de mutation par décès. D'autre part, un droit spécial de mutation à titre onéreux est exigible sur l'acte de renonciation.

SECTION II

RÉVERSION DE RENTE VIAGÈRE STIPULÉE ENTRE ÉPOUX DANS L'ALIÉNATION DE BIENS PROPRES ET DE BIENS COMMUNS

Nous avons, jusqu'ici, étudié dans leurs conséquences fiscales : les clauses d'accroissement d'une rente viagère stipulée lors de l'aliénation simultanée de biens propres à deux époux (chapitre II, section I) et lors de l'aliénation de biens dépendant de leur communauté (même chapitre, section II), — et les clauses de réversion d'une rente constituée par l'aliénation de biens propres à l'un seulement des époux (chapitre III, section I).

Il nous reste à examiner une quatrième hypothèse non moins fréquente que les précédentes : celle d'une rente viagère réversible représentative à la fois de valeurs propres et de valeurs communes à deux époux.

Cette aliénation cumulative peut être réalisée :

- 1^o par un contrat à titre onéreux ;
- 2^o par un partage d'ascendants ;
- 3^o par une donation ordinaire.

Dans chacune de ces espèces, il y a lieu, à l'événement, de faire une ventilation de la rente viagère réversible et de

déterminer dans quelle proportion elle s'applique aux biens propres à l'un et à l'autre des disposants et aux biens provenant de leur communauté. Ce soin incombe aux parties elles-mêmes, conformément à l'article 16 de la loi du 22 frimaire an VII.

36^e I^{er}

ALIÉNATION ONÉREUSE DE BIENS PROPRES ET COMMUNS

Dans cette hypothèse, les Tribunaux et l'Administration semblent d'accord pour appliquer, distributivement, les règles posées pour les rentes constituées en valeurs propres et celles constituées en valeurs communes. Le survivant des époux doit acquitter un droit de mutation par décès sur la portion de la rente réversible, afférente aux biens abandonnés par son conjoint décédé; il doit récompense à la communauté de la valeur de la fraction de cette rente, représentative des valeurs qui y ont été puisées.

Pour nous en tenir à la jurisprudence la plus récente, un jugement du Tribunal de Castres du 10 décembre 1895 (1) a formellement reconnu l'exigibilité du droit de mutation par décès sur la quotité de la rente applicable aux biens propres du conjoint prédécédé, et dont le survivant des époux ne peut jouir qu'en vertu d'une libéralité du prémourant : « Attendu », est-il dit, « qu'on ne peut prétendre que le prix, tout entier, est un des éléments de la vente... et qu'il forme une

(1) *Rep. Per. Enreg.*, n° 8726.

condition sans laquelle ni l'un ni l'autre des époux n'aurait consenti l'aliénation et qui ne peut en être séparée... que ce n'est pas comme créancière du prix de la rente consentie dans la vente de 1883 que la dame Andrieux a conservé, après le décès de son mari, un droit à la totalité de ladite rente viagère... *mais que c'est au contraire comme donataire de son mari...* ».

Il n'est pas douteux, d'autre part, que l'époux survivant soit comptable envers la communauté d'une récompense pour la valeur de la fraction de la rente, représentative des biens communs. Ceux-ci sont entrés dans le prix de l'aliénation pour une certaine somme. Or le prix, c'est la rente. Pour l'obtenir, il a été puisé dans le fonds commun. L'article 1437, dont le but est de combler les vides faits dans le patrimoine de la communauté par les prélèvements des époux, doit recevoir son application.

§ 2^{me}

PARTAGE D'ASCENDANTS DE BIENS PROPRES ET COMMUNS

Les règles de perception à suivre, en cette espèce, sont une combinaison : de celle formulée par la Solution du 3 novembre 1875, précitée (1), — et de celle applicable aux réversions de rentes viagères créées par l'aliénation de biens propres aux époux.

Trois Solutions des 17 février 1880, 20 novembre 1885 et 24 février 1892 ont, en effet, décidé que si les co-donateurs

(1) Cf. page 92 supra.

ont abandonné aux donataires des biens dans lesquels ils semblent avoir eu des droits à peu près égaux, ou, si les époux ayant pris au partage d'ascendants une part inégale, la rente réversible paraît néanmoins n'avoir rien d'excessif, eu égard à la valeur des biens propres et communs compris dans la donation du chef du conjoint survivant, — la réversion dont profite ce dernier ne doit être regardée, ni comme un avantage tiré de la communauté, et par suite donnant lieu à récompense, ni comme une libéralité entre époux ; elle constitue une condition du partage d'ascendants ou, mieux, de sa propre donation consentie par le survivant des époux.

Lorsque la rente réversible, au contraire, est supérieure à celle que le survivant des disposants aurait, normalement, obtenu par l'aliénation de ses biens propres et de son émolument dans les biens communs compris au partage d'ascendants, — l'Administration considère cet excédent de rente comme représentatif de la valeur *de biens propres au prédécédé*. Le bénéficiaire de la réversion est tenu d'acquitter, sur cette fraction de la rente qu'il est ainsi réputé tenir d'une libéralité de son conjoint, le droit de mutation par décès. C'est ce qui résulte d'une Solution du 13 juin 1878 dont la doctrine a été suivie par un jugement du Tribunal de Béziers rendu, le 9 février 1895 (1), dans une espèce très caractéristique où la rente réversible représentait, jusqu'à concurrence de 1/11^{me} seulement, la valeur des biens abandonnés par l'époux survivant.

(1) *Rep. Per. Enreg.*, n° 8590.

§ 3^{me}

DONATION ORDINAIRE DE BIENS PROPRES ET COMMUNS

Dans l'hypothèse, enfin, où la rente viagère réversible est stipulée dans une donation ordinaire de biens propres et communs, nous croyons pouvoir indiquer, d'après les données très incertaines de la jurisprudence et de la doctrine administrative, les solutions suivantes :

I. La rente réversible est supérieure à celle qu'aurait obtenue, par l'aliénation de ses biens propres et de sa part dans les biens communs, le survivant des donateurs.

Ce dernier est alors comptable d'une récompense pour la quotité de la rente qu'il recueille, applicable aux valeurs de communauté ; il est passible du droit de mutation par décès pour la fraction de la même rente, afférente aux valeurs propres de son conjoint prédécédé.

II. Il est possible de considérer la rente — pour une partie — comme la représentation exclusive de biens propres au donateur décédé.

L'époux survivant est tenu d'acquitter le droit de mutation par décès sur le montant de cette fraction de la rente.

III. La rente, tout entière, peut être regardée comme la contre-partie des biens donnés par le conjoint survivant.

Celui-ci ne doit ni récompense, ni droit de mutation par décès.

L'influence, sur ces décisions, de la doctrine de la Solution du 3 novembre 1875 et de celles qui l'ont suivie est manifeste.

Ces Solutions, sans doute, ne sont pas motivées par la

nature du partage d'ascendants ; elles ont, au contraire, formulé des règles générales susceptibles de régir toutes les hypothèses où la rente réversible n'est pas en disproportion avec la valeur des biens donnés par l'époux survivant, — où la condition de laisser celui-ci jouir de la totalité de la rente viagère peut être considérée comme imposée par lui en échange du sacrifice qu'il a consenti.

Mais si cette application, à la matière, des règles de perception posées par les Solutions qui précèdent ne semble contraire ni à leur lettre, ni à leur esprit, elle n'en soulève pas moins de graves objections. La rente stipulée dans une donation-partage, quand les ascendants se sont dessaisis de la totalité ou de la presque totalité de leur fortune, présente un caractère alimentaire qui justifie alors les décisions de l'Administration, mais qui fait défaut en l'hypothèse présente. Par quelle raison juridique, en outre, expliquer qu'une donation ne concernant que des biens communs donne lieu à récompense, — tandis que celle qui comprend à la fois des biens propres et des biens communs en est affranchie ? Il est, enfin, dangereux d'exempter de l'obligation de la récompense l'époux qui bénéficie d'une réversion de rente stipulée dans un acte de donation (1). C'est donner toutes facilités aux conjoints de se dispenser mutuellement de récompense en dissimulant la vente qu'ils consentent sous le couvert d'une donation.

Ne serait-il pas préférable d'appliquer, en l'espèce, une règle analogue à celle admise en matière d'aliénation onéreuse de biens propres et communs ?

(1) M. Garnier — nous citons textuellement — voit là une atteinte « à la moralité des contrats ». (*Répertoire Général*, tome III, v^o Donation, page 633).

La confusion et la diversité des solutions qui précèdent sont, en grande partie, le résultat de la théorie de la Cour de Cassation sur le caractère des réversions de rentes viagères représentatives de valeurs communes. Ces effets de la doctrine de la Cour sont peu propres à nous convaincre de sa justesse. Reconnaissons, au moins, que toutes les fois qu'il est dispensé du paiement d'une récompense, l'époux survivant, bénéficiaire de la réversion, ne saurait se plaindre de décisions qui aboutissent à la non-perception du droit proportionnel.

SECTION III

RÉVERSION DE RENTE VIAGÈRE S'OPÉRANT D'UN TIERS A UN TIERS

La réversion d'une rente viagère n'est pas toujours subordonnée — comme dans les hypothèses qui viennent d'être examinées — au prédécès du constituant. Celui-ci stipule parfois que la rente, créée sur sa tête au profit d'un tiers, devra, au cas de décès de son bénéficiaire avant son extinction, être servie à une seconde personne déterminée.

L'auteur d'une telle clause consent au tiers désigné en seconde ligne une libéralité conditionnelle que réalisera sa survie au premier crédi-rentier. Au décès de ce dernier, un droit de mutation est donc exigible : droit de mutation par décès, si la disposition principale est testamentaire ; — droit de donation entre vifs, si la disposition principale a été faite par acte entre vifs. L'un et l'autre de ces droits doivent être liquidés suivant le degré de parenté existant entre le stipulant et le tiers au profit duquel s'effectue la réversion, et d'après le tarif en vigueur au moment de la passation de l'acte primitif.

Cette réversion d'un tiers à un tiers est fréquemment stipulée dans les contrats de mariage. Les père et mère de l'un des époux, après lui avoir constitué en dot une rente viagère créée sur leur tête, décident, qu'en cas de décès du donataire avant l'extinction de cette rente, celle-ci appartiendra, soit à son conjoint survivant, soit aux enfants à naître du mariage, soit encore, dans une proportion quelconque, aux uns et aux autres.

Les différents termes de l'hypothèse doivent être examinés séparément.

§ 1^{er}

RENTE VIAGÈRE RÉVERSIBLE AU PROFIT DE L'ÉPOUX SURVIVANT

Lorsque le bénéficiaire de la réversion est le survivant des époux, il n'est pas douteux qu'il soit, à l'événement, donataire direct et actuel des parents de son conjoint. Il ne trouve pas la rente dont il profite dans la succession de son conjoint. Il ne la recueille pas de sa générosité. Il la tient exclusivement des donateurs originaires ; ce sont eux qui ont été animés, à son égard, d'une intention libérale. Le droit de mutation entre vifs à titre gratuit est donc exigible.

La jurisprudence est constante en ce sens. Il nous suffira de citer deux arrêts de la Cour de Cassation : l'un, de la Chambre Civile, du 27 mars 1872 (1) ; l'autre, de la Chambre des Requêtes, du 10 décembre 1889 (2). La Régie, qui avait

(1) Sirey, 1872.1.141.

(2) Sirey, 1890.1.358.

manifesté quelques répugnances à admettre cette interprétation (1), y a adhéré par les Instructions Générales nos 2449 § 2 et 2790 § 3.

Le droit à percevoir étant celui de donation par contrat de mariage entre personnes non parentes sera liquidé au taux de 11 % sans décimes (article 18 de la loi du 25 février 1901).

Ajoutons qu'un droit fixe de 3 francs en principal, — et non de 7 fr. 50 centimes —, sera perçu sur la clause de réversion, comme disposition indépendante, lors de l'enregistrement du contrat de mariage.

§ 2^{me}

RENTE VIAGÈRE RÉVERSIBLE AU PROFIT DES ENFANTS NÉS DU MARIAGE

En dehors d'une stipulation formelle du contrat de mariage, la question de savoir, en quelles circonstances, l'époux donataire d'une rente viagère venant à décéder laissant des enfants, ceux-ci bénéficient d'une réversion de ladite rente, est assez délicate.

Toute rente viagère créée par contrat de mariage sur la tête de l'un des futurs époux, sans aucune indication sur sa durée, s'éteint au décès du donataire (2). Pour qu'il en soit différemment et que la rente soit recueillie par les enfants du conjoint prédécédé, il faut qu'il ressorte des termes de la disposition que les donateurs ont voulu servir cette rente, non

(1) Très anciennes délibérations des 31 octobre 1851 et 10-14 février 1854.

(2) Solution du 4 août 1894.

seulement pendant la vie du gratifié, mais, le cas échéant, durant un délai plus long, notamment pendant la vie des enfants nés du mariage.

Une Solution du 27 juillet 1870 a décidé, à cet égard, qu'une rente viagère constituée « en considération du mariage » est créée dans l'intérêt du futur ménage, pour aider les époux à supporter les charges du mariage. Elle ne présente donc pas un caractère personnel au donataire « et en faire cesser le service au moment où, par la mort de l'un des parents et la survivance des enfants, les charges deviennent plus lourdes, est aller contre l'intention des constituants ». Cette règle d'interprétation paraît trop absolue. Les mots « en considération du mariage » sont, dans les contrats de mariage, d'un usage si courant qu'ils y ont perdu le sens précis que leur attache l'Administration. Termes de style, ils annoncent fréquemment des dispositions ayant un caractère manifestement personnel à l'époux gratifié. Ils sont donc insuffisants, à eux seuls, pour faire décider que la rente créée au profit d'un conjoint est réversible, à son décès, sur la tête de ses enfants. Il faut, pour apprécier l'étendue de la disposition, en rapprocher les différentes clauses.

Quoi qu'il en soit, c'est à la Régie qu'incombe la charge de démontrer que la rente n'est pas éteinte et que les constituants continuent à la servir aux enfants du de cujus (1).

Lorsque la rente viagère constituée en dot est réellement réversible sur la tête des enfants nés du mariage, quelle est la nature du droit proportionnel, exigible de ces derniers. à l'événement de la réversion ?

(1) Solution du 16 janvier 1895.

Pour quelques auteurs, MM. Wahl et Garnier (1) notamment, la réversion de la rente est la conséquence d'une libéralité directement consentie par les donateurs aux enfants. Ceux-ci sont donc passibles du droit de mutation entre vifs à titre gratuit.

Il est très exact que la volonté de gratifier les enfants émane du constituant, et non du donataire : les termes mêmes du contrat le prouvent. Dire, d'ailleurs, que le droit aux arrérages de la rente se transmet aux bénéficiaires de la réversion avec la succession du donataire, c'est dire que les donateurs ont réglé cette succession, ce qui est impossible. Quant à l'acceptation des enfants à naître que l'on pourrait prétendre nécessaire pour la validité de la donation, elle est rendue inutile par les dispositions de l'article 1087 du Code Civil.

De nombreux jugements ont ainsi reconnu, en l'espèce, l'exigibilité : d'un droit fixe de 3 francs, décimes en sus, à l'enregistrement du contrat de mariage, — et du droit de mutation entre vifs à titre gratuit, à l'événement. Parmi les décisions les plus récentes, citons celles des Tribunaux de Lyon, 23 janvier 1878, — de Lille, 5 décembre 1887, — et d'Amiens, 26 novembre 1892 (2).

La Régie avait adhéré à cette doctrine dans une Solution du 23 mai 1892. Mais, par diverses autres des 27 mars 1893, 4 août 1894 et 16 janvier 1895, elle a abandonné cette interprétation pour adopter une théorie, déjà soutenue par

(1) Wahl, *Traité de droit fiscal*, tome I, n° 406; Garnier, *Répertoire général*, tome II, page 971, n° 94.

En ce sens, Maton, *Principes de droit fiscal*, tome II, n° 595.

(2) Respectivement, *Rep. Per. Enreg.*, nos 4939, 7029 et 8058.

Demolombe (1) et admise par un jugement du Tribunal de la Seine du 4 avril 1884 (2), d'après laquelle les enfants recueillent la rente réversible comme héritiers du conjoint prédécédé ; ils doivent, en conséquence, acquitter le droit de mutation par décès.

Plusieurs auteurs se prononcent en ce sens (3). D'après eux, c'est une erreur de voir deux rentes distinctes là où, dans l'intention des parties, il n'y en a qu'une seule ; l'interprétation donnée par MM. Wahl et Garnier aboutit, d'ailleurs, à une nullité puisqu'aux termes de l'article 1081 du Code Civil une donation entre vifs de biens présents par contrat de mariage ne peut avoir lieu au profit des enfants à naître. On ne saurait prétendre que la Régie n'a pas à se préoccuper des nullités. Le contrat, en l'espèce, est plus que nul ; il est inexistant, car la rente viagère, objet de la donation, est un bien présent et l'offre d'une telle donation, faite à un enfant non conçu, reste et demeure inefficace. En réalité, on doit considérer la constitution de la rente viagère réversible au profit des enfants à naître du mariage « comme », dit la Solution du 27 mars 1893, « une disposition unique en faveur du futur ou de la future, disposition destinée à assurer, en l'absence d'une constitution de dot en capital, l'existence des époux et de leurs descendants légitimes. La clause relative aux enfants n'a d'autre portée, en général, que celle d'une simple indication de paiement, et équivaut à l'interdiction par le donateur de disposer de la rente par testament,

(1) *Cours de Code Napoléon*, tome VI, 369.

(2) *Rep. Per. Enreg.*, n° 6352.

(3) *Dictionnaire des droits d'enregistrement*, 3^{me} édition, tome IV, page 603, n° 135 ; Maguéro, *Traité alphabétique*, tome I, page 536, n° 79.

condition parfaitement valable en l'espèce. Les enfants recueillent la rente dans la succession de leur auteur au même titre qu'ils recueilleraient, soit une rente perpétuelle, soit toute autre valeur, et spécialement le capital de la rente viagère elle-même au cas où le constituant l'aurait amortie avant le décès du donataire... ».

Il est inutile d'ajouter que, dans cette théorie, il ne saurait être perçu de droit fixe sur la clause de réversion, à l'enregistrement du contrat de mariage.

TROISIÈME PARTIE

CLAUSES D'ACCROISSEMENT ET DE RÉVERSION D'USUFRUIT

L'accroissement d'un usufruit peut être stipulé dans un contrat d'acquisition ou dans un contrat d'aliénation. Tantôt plusieurs personnes achètent en commun un usufruit et conviennent que la part de chacune d'elles dans l'objet de l'acquisition conjointe accroîtra, à son décès, aux survivantes. Tantôt des co-vendeurs ou des co-donateurs se réservent, en tout ou en partie, l'usufruit des biens aliénés et disposent, qu'à leurs décès successifs, le ou les survivants jouiront, leur vie durant, de la totalité de l'usufruit réservé.

CHAPITRE PREMIER

De l'accroissement entre acquéreurs conjoints d'un usufruit

Il n'existe, entre la stipulation d'accroissement intervenue entre co-acquéreurs d'une toute propriété et celle insérée dans un acte d'acquisition conjointe d'un usufruit, qu'une différence d'objet. Leur nature juridique est la même.

Tout ce que nous avons dit précédemment concernant la première hypothèse est, en conséquence, entièrement applicable à celle en cause. Nous nous bornerons donc à un rappel des principes déjà exposés et des solutions alors proposées ou admises.

SECTION I

INDIVISAIRES ÉTRANGERS

§ 1^{er}

DROIT FIXE

La convention d'accroissement est une disposition dépendante de l'acte d'acquisition, dont l'objet est de régler le sort de l'usufruit acheté : aucun droit fixe n'est dû, lors de l'enregistrement du contrat principal. Dans les espèces, cependant, où la jurisprudence et la Régie peuvent reconnaître à la stipulation d'accroissement le caractère d'une donation éventuelle, disposition indépendante de l'acte principal, le droit fixe de 7 fr. 50 centimes, décimes en sus, est exigible.

§ 2^{me}

DROIT PROPORTIONNEL DE MUTATION

Nous estimons, avec M. Wahl, qu'il n'y a pas lieu, à l'événement, de percevoir de droit proportionnel de mutation, lorsque la clause d'accroissement présente un caractère aléatoire et onéreux. Chaque co-acquéreur a, dès le jour du contrat, une vocation éventuelle à la totalité de l'usufruit. Les survivants ne recueillent rien des prémourants ; le décès de ceux-ci consolide et développe seulement un droit préexistant. Si l'accroissement, au contraire, est stipulé à titre gratuit, sa réalisation, faisant apparaître cette intention libérale, est justement taxée du droit de mutation par décès.

Mais la jurisprudence, la doctrine et la Régie décident que la mise en jeu de la clause d'accroissement opère, en toutes hypothèses, une mutation d'usufruit passible du droit de transmission à titre onéreux entre vifs, ou par décès, suivant les cas. L'article 4 de la loi du 22 frimaire an VII englobe dans une même disposition, et sans distinguer entre elles, toutes les mutations « de propriété, d'usufruit et de jouissance ». Parmi les décisions les plus récentes en ce sens, nous citerons un jugement du Tribunal d'Autun du 29 décembre 1891 (1) et une Solution du 28 novembre 1890.

Une objection, tirée du caractère viager du droit d'usufruit objet de la clause d'accroissement, a cependant été opposée

(1) *Rep. Per. Enreg.*, n° 7857.

aux prétentions de l'Administration par ceux-là mêmes qui admettent l'exigibilité du droit proportionnel à la réalisation d'une clause d'accroissement de toute propriété. Cette argumentation a été surtout celle des auteurs belges Bastiné et Schicks (1). « L'usufruit », disent-ils, « est un droit attaché à la personne. Il s'éteint à la mort de son titulaire (article 617 du Code Civil). Le prémourant n'a donc pu transmettre l'usufruit dont il était titulaire aux survivants. Ceux-ci tiennent, en conséquence, leurs droits du vendeur par l'effet de l'acte d'acquisition : aucune mutation ne s'opère au décès de chacun des usufruitiers ; il ne saurait être exigé de droits de transmission... ».

Ce raisonnement semble avoir impressionné la Régie belge. Elle en a admis le principe dans une Solution du 11 août 1868 (2). Le Tribunal d'Autun, au contraire, l'a repoussé dans le jugement du 29 décembre 1891, précité, où nous relevons les considérants suivants : « Attendu... que si l'article 617 dispose que l'usufruit s'éteint par la mort de l'usufruitier, cela doit s'entendre en ce sens que la durée de l'usufruit ne doit pas dépasser celle de la vie humaine ; que, dans le cas d'usufruit constitué conjointement, soit à titre gratuit, soit à titre onéreux, avec clause d'accroissement au profit du survivant établie par application des articles combinés 579, 580 et 1044 du Code Civil, l'article 617 reçoit satisfaction l'usufruit disparaissant avec le dernier usufruitier survivant, pourvu, toutefois, que chacune des personnes appelées à l'usufruit ait existé au moment de l'acte entre vifs qui l'a créé et ait été portée à cet acte... ».

(1) Schicks, *Dictionnaire des droits d'enregistrement*, V^o Accroissement dans les acquisitions en commun, n^o 16.

(2) *Journat Enregistrement Belge*, n^o 10776.

La quotité du droit proportionnel exigible, les règles relatives à sa perception, aux pénalités, aux prescriptions applicables, sont celles étudiées sous le chapitre 1^{er} de la première partie (1) ; nous ne pouvons qu'y renvoyer.

(1) En ce sens : Solution du 14 janvier 1896 relative au droit de 4 % exigible au décès de l'avant-dernier des usufruitiers conjoints, — et jugement du Tribunal d'Autun précité.

SECTION II
INDIVISAIRES MARIÉS

§ 1^{er}

ÉPOUX SOUMIS A UN RÉGIME DE NON COMMUNAUTÉ

L'usufruit, acquis conjointement par des époux mariés sous un régime exclusif de communauté, leur appartient personnellement pour moitié. La situation est donc identique à celle résultant d'une acquisition avec clause d'accroissement faite par deux personnes étrangères l'une à l'autre.

§ 2^{me}

ÉPOUX COMMUNS EN BIENS

Si les époux co-acquéreurs sont soumis à un régime de communauté, nous pensons que leur survivant jouit, à deux titres distincts, de la totalité de l'usufruit acheté des deniers

communs : pour une moitié, comme commun en biens ; pour l'autre moitié, comme donataire de son conjoint. Il devrait donc acquitter, sur la valeur de cette dernière fraction, le droit de mutation par décès.

Dans la doctrine de la jurisprudence et de l'Administration, — sur laquelle nous faisons toutes réserves, — le conjoint survivant est rétroactivement considéré, à la dissolution de la communauté, comme ayant été, *ab initio*, seul propriétaire de l'usufruit. Il n'est redevable d'aucun droit de mutation. Mais il doit indemniser la communauté aux dépens de laquelle il lui est interdit de s'enrichir. Le montant de cette récompense est du bénéfice retiré par le survivant de la stipulation d'accroissement, sans qu'il puisse excéder la somme déboursée par la communauté. Il est déterminé par une évaluation des parties elles-mêmes (1).

(1) Solution du 18 juillet 1885 appliquant, à la matière, la doctrine de la Solution du 6 août 1881 précitée.

CHAPITRE SECOND

De l'accroissement d'usufruit entre co-vendeurs et co-donateurs

§ 1^{er}

THÉORIE DE LA JURISPRUDENCE ET DE LA RÉGIE

Des co-propriétaires, en consentant une aliénation à titre onéreux ou gratuit, se réservent, en tout ou en partie, l'usufruit des biens aliénés, et stipulent qu'au décès de chacun d'eux le ou les survivants continueront à jouir de la totalité de l'usufruit réservé, sans distinction d'origine des biens.

La jurisprudence et l'Administration considèrent qu'une semblable clause constitue toujours une libéralité mutuelle et éventuelle par chacun des co-vendeurs ou co-donateurs au profit du survivant d'eux. Elle donne ouverture : 1^o lors de l'enregistrement de l'acte, au droit fixe de 7 fr. 50 centimes en principal ; 2^o au décès des prémourants, au droit proportionnel de mutation par décès.

Cette solution est également donnée que l'accroissement soit stipulé entre personnes étrangères les unes aux autres ou entre époux.

La doctrine dont elle procède s'est principalement formée à propos des conventions de l'espèce intervenues entre époux. Elle a toujours été celle de la Cour de Cassation qui la formulait déjà dans un arrêt rendu le 3 nivôse an XIII (1). Mais la Régie a connu quelques incertitudes. Après avoir décidé, en de très anciennes Solutions (2), que la stipulation d'accroissement d'un usufruit réservé avait, pour les co-vendeurs ou les codonateurs, le caractère d'une disposition aléatoire, qu'elle était une condition imposée par eux à l'aliénation consentie, et qu'elle devait être en cette qualité affranchie, à sa réalisation, de tout droit de mutation, — l'Administration a ensuite reconnu qu'elle constituait, pour ses bénéficiaires, une donation mutuelle et éventuelle. Les premières Solutions en ce sens ont été rendues à propos d'accroissements d'usufruit de biens propres aux disposants (3) ; puis la Régie a rapidement étendu sa nouvelle interprétation aux accroissements d'usufruit de biens communs (4).

L'exigibilité du droit de mutation par décès est donc aujourd'hui certaine, en toutes hypothèses, les Tribunaux et l'Administration ne s'étant jamais départis de leur jurisprudence : Arrêts de la Cour de Cassation des 6 mai 1857 (5), 24 janvier 1860, 14 novembre 1865, 26 juillet 1869 (3 arrêts) (6), éma-

(1) Dalloz, 4058.

(2) 25 octobre 1823; 12 mars et 13 octobre 1824.

(3) Solution du 3 décembre 1834; Instruction Générale n° 1767 § 6.

(4) Solution du 30 juin 1855.

(5) Dalloz, 1857.1.288.

(6) Respectivement Sirey : 1860.1.754; 1866.1.23; 1869.1.475.

nés de la Chambre Civile; Instructions Générales nos 2174 § 8, 2347 § 1^{er} et 2393 § 5; Solutions des : 14 juin 1878 (vente d'un bien propre à l'un des époux); 15 janvier 1879, 5 mai 1882, 12 février 1895 (vente de biens communs); 20 février 1877, 17 juin 1879 (donation de biens propres consentie par deux époux à un ou plusieurs de leurs enfants ou à des tiers). Les Cours d'Appel et les Tribunaux d'Instance se prononcent comme la Cour de Cassation, — soit que les bénéficiaires éventuels de la stipulation d'accroissement soient des époux : jugement du Tribunal de Tours du 6 mai 1882 (1) (donation de biens propres); jugements des Tribunaux de la Seine du 1^{er} février 1878, et de Châlons-sur-Saône du 1^{er} décembre 1885 (2) (donation de biens communs), — soit qu'ils soient étrangers les uns aux autres : jugements des Tribunaux de Cherbourg du 26 août 1884, et de Saint-Calais du 22 février 1890 (3).

§ 2^{me}

CRITIQUE DE CETTE THÉORIE

La théorie jurisprudentielle et administrative a réuni contre elle une grande majorité d'auteurs.

Championnière et Rigaud, M. Naquet, Bastiné et Schicks déclarent, qu'en toutes circonstances, la stipulation d'accrois-

(1) Cité dans Maguéro, *Traité alphabétique*, tome II, page 738, note 3.

(2) Respectivement *Journ. Enreg.*, n° 20687 et *Rep. Per. Enreg.*, n° 6604.

(3) Respectivement *Rep. Per. Enreg.*, n° 6417 et *Journ. Enreg.*, n° 23540.

sement d'un usufruit réservé est une condition de l'aliénation qu'ils ont consentie, directement imposée par les co-vendeurs ou les co-donateurs à l'acheteur ou au donataire, et qu'elle est, à ce titre, une disposition dépendante du contrat principal, exempté de tout droit de mutation (1).

Les auteurs du *Dictionnaire des droits d'Enregistrement*, dans la troisième édition de leur ouvrage, ont adopté une théorie éclectique, au cas où la stipulation d'accroissement est intervenue entre époux. Concerne-t-elle des immeubles propres à l'un d'eux ? Elle présente certainement le caractère d'une libéralité. Lorsque, au contraire, l'accroissement d'un usufruit réservé a été stipulé dans un acte d'aliénation de biens communs, ou même de biens propres à chacun des deux époux d'importance égale, il constitue une convention aléatoire à laquelle doit être appliquée la doctrine admise par la jurisprudence en matière d'accroissement de toute propriété (2).

I. *Distinction des hypothèses.*

Pour nous, il paraît certain que la clause d'accroissement n'a rien d'une disposition à titre gratuit, quand elle intervient entre personnes étrangères les unes aux autres. Cette interprétation est conforme à celle que nous avons déjà donnée des conventions d'accroissement de toute propriété et de rente viagère ; son exactitude ressortira encore de l'analyse que nous ferons dans un instant de la stipulation en cause. Nous

(1) M. Wahl se prononce également en ce sens : *Traité de droit fiscal*, tome I, n° 405.

(2) *Dictionnaire des droits d'enregistrement*, 3^{me} édition, tome IV, V° Réversion, page 583, n° 61.

devons donc faire ici une nouvelle application de la théorie que nous avons, plusieurs fois déjà, exposée, et décider que la mise en jeu de la clause d'accroissement n'opérant aucune transmission, il n'est pas dû de droit de mutation.

Quand la stipulation a pour bénéficiaire éventuel l'un de deux époux, elle ne nous semble pas davantage présenter généralement, en fait et en droit, le caractère d'une libéralité.

Pratiquement, en effet, les disposants, dans l'espérance d'échapper à l'impôt, font toujours, en termes exprès, de l'accroissement stipulé à leur profit, une condition formelle de leur concours à l'aliénation. On ne saurait leur en faire grief. Lorsque les parties ont deux moyens pour arriver au même résultat, elles ne font qu'user d'une incontestable faculté en employant celui qui donne lieu à la perception des droits les moins élevés. La Cour de Cassation l'a fréquemment reconnu (1). Nous estimons qu'il est impossible de ne pas tenir compte, en l'espèce, de l'intention si manifestement exprimée par les conjoints et de voir, dans la stipulation d'accroissement, autre chose qu'une disposition dépendante du contrat principal.

Mais il nous faut examiner dans le détail les arguments apportés pour et contre la doctrine qui a prévalu. Éliminant de l'examen de cette controverse les raisonnements sans valeur ou d'une extrême faiblesse (2), nous distinguerons

(1) Cassation 22 mai 1849 (Sirey, 1849.1.522) et 24 avril 1854 (Sirey, 1854.1.361).

Cf. Wahl, *Traité de droit fiscal*, tome II, n° 519.

(2) L'usufruit, prétendent quelques-uns, est un droit réel. En aucun cas, un droit réel ne peut passer d'une tête sur une autre sans acquitter l'impôt. C'est là une pétition de principes. La question reste entière de savoir si cette mutation s'opère comme la condition d'un autre contrat et par le même acte, et si elle est affranchie

suivant que la stipulation d'accroissement d'usufruit réservé est insérée dans un acte d'aliénation à titre onéreux, — ou qu'elle est contenue dans un acte de disposition gratuite.

II. *Aliénation onéreuse.*

Dans cette hypothèse, la réserve par les vendeurs, à leur profit et à celui du survivant d'eux, de l'usufruit de la totalité des biens, renferme, au dire de la Cour de Cassation et de la Régie, deux dispositions distinctes. L'une est une réserve d'usufruit contre l'acquéreur jusqu'au décès du dernier mourant des disposants ; elle affecte les droits et la situation de l'acheteur ; elle est une condition de la vente ; donc une disposition accessoire affranchie de tous droits. L'autre est une stipulation d'accroissement d'usufruit au profit du dernier vivant des vendeurs. Elle est étrangère et indifférente à l'acheteur ; elle est intervenue directement entre les co-aliénants. Elle constitue une disposition indépendante du contrat principal, ayant le caractère d'une libéralité éventuelle.

du droit de transmission par la perception effectuée sur la disposition principale.

On ne peut non plus arguer, pour repousser l'exigibilité du droit proportionnel, d'un prétendu caractère aléatoire de la clause : chacun des stipulants, en effet, peut espérer recueillir l'usufruit total s'il survit et il ne risque pas de perdre son usufruit s'il meurt le premier.

Dans le cas spécial, enfin, où l'aliénation avec réserve d'usufruit et clause d'accroissement est consentie par deux époux, on ne peut éluder la perception du droit de mutation par décès en excipant de la nullité de la donation par application de l'article 1097 du Code Civil.

Peut-on ainsi scinder les deux stipulations et les isoler l'une de l'autre ?

S'il existe une relation évidente entre la clause d'accroissement et la réserve d'usufruit, la première ne se concevant point sans la seconde, il paraît, inversement, difficile d'envisager séparément la dernière de ces dispositions. Supposons deux co-vendeurs faisant réserve pure et simple sur la tête du survivant d'eux de l'usufruit des biens qu'ils aliènent. Le prix sera fixé en conséquence, la privation de jouissance pour l'acheteur se traduisant par une diminution de son prix. Au décès du prémourant des disposants, l'usufruit réservé se partagera entre sa succession et le survivant. Mais l'avantage ainsi recueilli par les héritiers du prédécédé est fort précaire, subordonné qu'il est à l'existence du conjoint survivant. Ce mince bénéfice est-il en rapport avec le sacrifice d'argent qu'il a coûté ? La réalité, que la jurisprudence et la Régie se flattent de serrer de près, offre-t-elle beaucoup d'exemples de convention de ce genre ?

Nous ne le pensons pas. Les deux stipulations forment un tout indivisible. Leur réunion, seule, représente le prix que chacun des co-vendeurs a, personnellement et dans son propre intérêt, exigé pour l'aliénation de ses droits. Ce prix tout entier, sous les conditions auxquelles il a été convenu, est l'un des éléments essentiels de la vente. Si le survivant des disposants jouit de la totalité de l'usufruit réservé, il tient ce droit de sa propre convention. Celle-ci, dont on ne peut dissocier les éléments sans les fausser, condition intégrante du contrat, en forme une disposition dépendante. Son insertion ne peut donner ouverture à un droit particulier et son exécution ne rend point exigible un droit de mutation à titre onéreux.

Championnière et Rigaud ne disent pas autre chose.

D'après eux, dans une vente sous réserve d'usufruit jusqu'au décès du survivant des vendeurs, chacune des parties stipule directement avec l'acquéreur. Primus et Secundus vendent un immeuble à Tertius sous réserve de la totalité de l'usufruit au profit du survivant d'eux. C'est comme si Primus vendait moyennant la réserve : 1^o de sa part d'usufruit ; 2^o de la part d'usufruit de Secundus, au décès de celui-ci. Ce dernier a fait la même stipulation. Entre Primus et Secundus, il n'y a ni transmission, ni convention, ni pacte aléatoire. Celui des deux qui survivra ne tiendra rien du prémourant. « L'affranchissement du droit résulte de ce que la stipulation de réversion fait partie de celle du prix et n'a trait qu'à l'importance de l'un des éléments de ce prix qui peut être fixé comme les contractants le jugent convenable. Chacun des vendeurs stipule un prix susceptible de s'augmenter éventuellement » (1).

Les Tribunaux et la Régie ne sont pas fondés à prétendre inexacte cette analyse de la convention en cause. Ils l'ont admise, en effet, dans une hypothèse extrêmement voisine de la nôtre : celle de l'aliénation d'un bien indivis moyennant le service d'une rente viagère réversible sur la tête du survivant des vendeurs. Ce qui est vrai, dans cette espèce, peut donc cesser de l'être pour une aliénation sous réserve d'usufruit ? La Cour de Cassation et l'Administration n'ont jamais justifié cette différence d'interprétation appliquée à deux stipulations d'une nature juridique identique. Cette explication qu'elles n'ont pas donnée, les auteurs se déclarent impuissants à la fournir : « Je ne puis quant à moi », écrit M. Naquet (2), « parvenir à comprendre pourquoi la stipu-

(1) *Traité des droits d'enregistrement*, tome III, n^o 2506.

(2) *Traité des droits d'enregistrement*, tome II, n^o 918.

lation d'un usufruit réversible constituerait une disposition indépendante du contrat, tandis que la stipulation d'une rente viagère réversible en constitue une disposition dépendante... ».

III. *Aliénation à titre gratuit.*

Lorsqu'une donation est consentie avec réserve d'usufruit par les disposants et stipulation d'accroissement au profit du survivant d'eux, l'exigibilité du droit fixe de donation éventuelle et du droit proportionnel de mutation se justifie, dans la doctrine de la Cour de Cassation, par les motifs suivants :

1^o La clause d'accroissement d'usufruit est indépendante de la donation de la nue-propriété ; elle ne peut en être considérée comme une simple condition.

Cette affirmation est une nouvelle manifestation de la théorie que nous venons de discuter, à savoir que la stipulation d'accroissement d'un usufruit réservé renferme deux dispositions distinctes concernant : l'une, la nue-propriété ; l'autre, l'usufruit.

2^o La convention de l'espèce ne peut être intervenue entre les gratifiés et les donateurs. Les premiers, en effet, n'ont jamais été saisis de l'usufruit des biens donnés puisqu'il a été, précisément, réservé ; ils n'ont donc pu en disposer.

La réponse est facile à cette argumentation. Les héritiers du prémourant des disposants sont, par le décès de leur auteur, effectivement et régulièrement investis de la toute propriété de sa part dans les biens donnés ; il leur est alors, mais alors seulement, loisible de se dessaisir immédiatement, au profit du survivant des donateurs, de la jouissance qu'ils viennent de réunir à leur nue-propriété.

3^o Le donateur qui se réserve l'usufruit des biens donnés et en stipule l'accroissement au profit de son co-disposant, au cas de survie de celui-ci, use de la faculté que lui confère l'article 949 du Code Civil ; or, dans l'hypothèse prévue par ce texte et d'après ses termes mêmes, il y a une disposition directe de celui qui constitue l'usufruit au profit de celui pour lequel il est constitué, — transmission directe, donc, de l'un des donateurs à l'autre.

Telle serait, évidemment, l'interprétation possible de la stipulation. En fait, elle ne peut prévaloir contre la volonté formellement exprimée par les parties dans l'extrême généralité des cas, de faire de la clause d'accroissement de l'usufruit réservé une condition expresse de leur donation.

Il est tellement impossible de ne pas tenir compte ici de l'intention clairement manifestée des donateurs que les défenseurs de la doctrine administrative, sentant sur ce point la faiblesse de leur argumentation, ont essayé de nier que cette intention fut licite et qu'une charge, comme celle dont nous parlons, put être valablement apposée à la donation.

Mais, vainement, ont-ils prétendu qu'il y avait un pacte sur succession future dans la stipulation d'attribution de l'usufruit des biens du décédé par les donataires, ceux-ci disposant de biens dont ils ne seront propriétaires qu'au décès du prémourant des donateurs.

C'est sembler croire, en effet, que les gratifiés recueilleront à titre héréditaire l'usufruit dont ils ont disposé. Il n'en sera rien. Cet usufruit ne fera pas partie de la succession du prémourant des donateurs car il s'éteindra, précisément, à l'ouverture de cette succession. Mais il se produira à ce moment, par l'effet de l'article 616 du Code Civil, une consolidation de leur droit sur la tête des nu-propriétaires. Ceux-ci sont, en

réalité, débiteurs, vis à vis du donateur survivant, d'une chose future dont ils sont assurés de devenir propriétaires.

Une autre objection a été élevée au cas spécial, d'ailleurs le plus fréquent dans la pratique, où la donation renfermant la condition en cause, est consentie par des époux au profit d'héritiers présomptifs réservataires. Valider, a-t-on dit, cette condition imposée à leurs donataires par chacun des époux, c'est permettre à ceux-ci de se faire des libéralités irrévocables, ce qu'interdisent formellement les articles 1096 et 1099 du Code Civil.

Cette argumentation, si elle est exacte, prouve trop. Elle condamne, non seulement les donations sous réserve d'usufruit, mais encore toutes celles avec charges, consenties par les époux, notamment les donations de biens communs ou propres moyennant une rente viagère réversible sur la tête du survivant des disposants. La validité de ces dernières, cependant, est universellement admise.

Mais examinons le raisonnement au fond. Il suppose : ou que la stipulation de réserve d'usufruit avec clause d'accroissement cache toujours une libéralité, — ou qu'elle est seulement susceptible de dissimuler une donation. Le premier terme de cette proposition revient à dire qu'une convention de l'espèce implique nécessairement une libéralité du prémourant au survivant des disposants. Or, c'est la question même à trancher. Si les défenseurs de la théorie administrative veulent seulement prétendre qu'une libéralité peut exister sous les apparences d'une charge apposée à une donation, il nous semble que le droit commun offre à l'époux donateur, privé en fait de son droit de révocation, des moyens suffisants de le récupérer, sans qu'il soit nécessaire de prononcer, de plano, la nullité de la stipulation. La validité de celle-ci, en elle-même, est indépendante de l'usage frauduleux qui peut en être fait.

On a soutenu enfin, — et c'est là la dernière des objections soulevées, — que les enfants donataires, en acceptant, comme prix de la libéralité qui leur est faite, d'abandonner au donateur l'usufruit des biens dépendant de la succession éventuelle de leur auteur, transigent sur leur vocation héréditaire, et qu'une semblable convention porte atteinte à leur droit de réserve déclaré intangible par les articles 791 et 1130 du Code Civil.

Mais nous avons vu, qu'au moins en ce qui concerne les partages d'ascendants, une très ancienne jurisprudence n'interprète pas avec cette rigueur les clauses qui y sont insérées et qu'elle décide, au contraire, que ces conventions ne peuvent être considérées, pas plus que la donation-partage elle-même, comme constituant des pactes sur succession future.

On ne voit pas, dès lors, quels principes autorisent à condamner l'apposition, par les disposants, à leur libéralité, de la condition que nous prétendons exister dans la réserve d'usufruit avec stipulation d'accroissement.

IV. *Conclusion.*

L'interprétation que nous proposons ne semble avoir aucune chance d'être admise par les Tribunaux, alors même que les parties la déclareraient, sans ambiguïté possible, l'expression fidèle et exacte de leur volonté. Tous les degrés de la juridiction civile ont refusé, jusqu'ici, de tenir compte, à cet égard, des intentions les plus formellement exprimées. Il ont toujours vu dans les clauses les plus clairement rédigées des artifices de rédaction destinés à faire échec à la perception du droit proportionnel.

Le Conseil d'Etat, dans un Avis des 15-17 avril 1884 (1), a reconnu qu'en la matière « l'Enregistrement est ardent à la poursuite des droits de mutation ». Cette appréciation, qui n'est pas suspecte, doit servir de conclusion à tout ce qui précède.

Nous mériterions, d'ailleurs, les reproches que nous adressons à la jurisprudence et à la Régie si nous nous bornions à substituer à leur interprétation étroite une autre non moins rigide. Il se rencontre telles hypothèses où la clause d'accroissement présente, certainement, le caractère d'une disposition libérale, où les circonstances de la cause démontrent que le prémourant des disposants n'a agi que dans l'intention de gratifier le survivant. Nous ne nous refusons nullement à admettre alors toutes les conséquences fiscales que comporte une telle constatation.

§ 3^{me}

DÉVELOPPEMENT DE LA DOCTRINE ADMINISTRATIVE

La Régie a apporté à l'application de la théorie de la Cour de Cassation des restrictions et des tempéraments qu'il nous reste à faire connaître. Ils concernent exclusivement

(1) *Rep. Pér. Enreg.*, n° 6743.

M. le conseiller d'Etat Dupré, dans un rapport du 15 avril 1886, déjà cité, a constaté de même « que l'enregistrement est moins ardent à la poursuite des droits de mutation en matière de rente viagère qu'en matière d'usufruit... ».

les aliénations à titre onéreux ou gratuit consenties, par des époux, de biens dépendant de leur communauté.

1. Accroissement d'usufruit de biens communs stipulé dans le contrat de mariage.

Les futurs époux, dans leur contrat de mariage, peuvent stipuler l'attribution au survivant d'eux de l'usufruit de la totalité des biens communs. Un arrêt des Chambres Réunies du 19 décembre 1890 (1), pris comme règle de perception par l'Administration dans l'Instruction Générale n° 2811 § 1^{er}, a décidé qu'une semblable clause n'a pas le caractère d'une donation, qu'elle constitue toujours une convention de mariage.

La réserve d'usufruit total au profit du survivant des conjoints, insérée dans un acte de vente ou de donation de biens communs, doit être considérée comme une exécution de cette disposition du contrat de mariage. On ne saurait y voir une donation à cause de mort passible d'un droit particulier de mutation. Une Solution de la Régie du 15 février 1881 et un jugement du Tribunal de Blaye du 24 juin 1887 (2) se sont prononcés en ce sens. Il n'y a pas davantage lieu de percevoir, sur la clause contenue dans l'acte d'aliénation, le droit fixe de donation éventuelle (Solution du 4 novembre 1905).

(1) Sirey, 1891.I.129.

(2) *Rep. Per. Enreg.*, n° 6989.

II. *Accroissement d'usufruit de biens communs n'excédant pas les droits de l'époux survivant.*

Les règles qui précèdent, d'autre part, ne sont pleinement applicables que si la réserve et l'accroissement d'usufruit portent sur la totalité des biens aliénés ou, tout au moins, sur une fraction de ces biens supérieure à celle que l'époux survivant, bénéficiaire de l'accroissement, tient de son contrat de mariage ou de la loi.

Par une Solution du 5 janvier 1869, l'Administration a décidé que le droit de mutation par décès n'est exigible, « en ce qui concerne les immeubles de communauté réservés, qu'autant que le revenu de ces immeubles excède celui de la moitié des immeubles de communauté ». Cette règle de perception a été précisée par des Solutions conformes des 7 octobre 1880, 23 août 1883, 16 septembre et 29 décembre 1884, 1^{er} septembre 1885, 27 novembre 1888 et 12 avril 1892. A la réalisation de la stipulation d'accroissement, pour déterminer le montant du droit de mutation par décès exigible du conjoint survivant, il y a lieu de liquider la communauté dissoute. On fixera ainsi l'émolument de chaque époux dans les biens aliénés et, par suite, l'importance de l'usufruit, objet de la clause d'accroissement. Pour cette liquidation, les parties devront se reporter rétroactivement au jour de l'aliénation. Les droits du conjoint prédécédé seront imputés : d'abord, sur les biens non soumis à l'usufruit, et, subsidiairement, sur les autres valeurs.

Quelques auteurs (1) reconnaissent l'intention libérale de

(1) Cf. Garnier, *Répertoire général*, tome III, V^o Donation, page 641, n^o 410.

ces décisions mais en critiquent le principe. Il suppose, d'après eux, un partage fictif de la communauté par les époux lors de l'aliénation, partage qui aurait exclusivement attribué au survivant les biens dont l'usufruit a été réservé. Or tout partage de communauté est impossible avant sa dissolution. L'usufruit réservé fait partie de son actif ; il doit être partagé entre les héritiers du conjoint prédécédé et le survivant. Son attribution totale à ce dernier ne peut avoir pour effet de le soustraire à la perception du droit de mutation par décès.

M. Naquet (1) a répondu, avec raison, que si l'époux survivant recueille la totalité de l'usufruit réservé, les héritiers de son conjoint prédécédé sont fournis de leurs droits par d'autres biens de valeur égale. Les attributions du partage n'entraînent, dans la mesure indiquée par les résultats de la liquidation, d'enrichissement ou d'appauvrissement pour aucun des attributaires. Chacun d'eux ne recueille que l'émolument auquel il a droit, de quelque manière qu'il en soit rempli.

Une Solution du 6 novembre 1886, appliquant le principe posé par celle du 5 janvier 1869 à la perception, sur l'enregistrement du contrat d'aliénation, du droit de donation éventuelle, dispose que ce dernier ne doit être exigé que si l'usufruit à recueillir par le bénéficiaire éventuel de l'accroissement excède sa part dans l'usufruit de la totalité des biens aliénés.

Nous n'apercevons guère la portée pratique d'une telle décision. Les Receveurs ne peuvent prévoir lequel des deux époux survivra à l'autre et s'assurer, en toutes hypothèses, si l'usufruit réservé s'exercera sur une portion de biens supérieure, égale, ou inférieure aux droits du survivant dans les

(1) *Traité des droits d'enregistrement*, tome II, n° 917.

biens communs. Or, dans le doute, ils percevront certainement l'impôt.

III. *Renonciation de la femme survivante à la communauté.*

La renonciation de la femme survivante à la communauté ne lui fait pas perdre le bénéfice de la stipulation d'accroissement. Un arrêt de la Cour de Cassation du 15 juillet 1863 (1) a décidé, en ce sens, que si un immeuble de communauté a été donné par deux époux avec réserve d'usufruit au profit du dernier vivant, et si, plus tard, la femme renonce à la communauté, la clause se réduit à une réserve d'usufruit faite par le mari seul, pour lui et son épouse. Celle-ci est alors incontestablement donataire de son mari et doit, par suite, acquitter le droit de mutation par décès entre époux sur la valeur de l'usufruit recueilli.

(1) Sirey, 1863.1.140.

CHAPITRE TROISIÈME

Clause de réversion d'usufruit

La stipulation de réversion d'usufruit, proprement dite, n'offre aucune difficulté fiscale particulière.

Elle a certainement, pour son bénéficiaire, le caractère d'une libéralité. Le droit de mutation par décès est donc exigible à l'évènement.

La réversion d'usufruit peut se présenter sous la forme d'usufruits successifs, un tiers devant recueillir, au décès d'un premier titulaire, un usufruit, le plus souvent constitué par testament. La disposition en faveur du second gratifié est conditionnelle, subordonnée à sa survie au premier légataire. La réalisation de cette condition entraîne une mutation par décès passible du droit proportionnel : ce dernier doit être perçu d'après le degré de parenté existant entre le constituant et le tiers bénéficiaire, — et suivant le tarif en vigueur au jour du décès du disposant. C'est à cette date que s'est ouvert le droit dont la condition suspensive du décès du premier usufruitier n'a fait que retarder le paiement.

QUATRIÈME PARTIE

LES CLAUSES D'ACCROISSEMENT ET DE RÉVERSION AU POINT DE VUE DE L'EXIGIBILITÉ DES DROITS DE TIMBRE

L'article 6 de la loi du 22 avril 1905 affranchit des droits de timbre « les minutes, originaux et expéditions des actes ou procès verbaux de vente, licitation ou échange d'immeubles ainsi que les cahiers des charges relatifs à ces mutations ». Cette exemption n'est pas absolue. D'après l'article 7 de la même loi, elle ne profite pas à ceux des actes spécifiés renfermant « des dispositions indépendantes dans le sens de l'article 11 de la loi du 22 frimaire an VII ».

Quelle application doit être faite de ces textes aux contrats d'aliénation onéreuse d'immeubles, contenant une clause d'accroissement ou de réversion? L'insertion de cette dernière rend-elle nécessaire, pour la rédaction de l'acte, l'emploi du papier timbré? La réponse à la question est évidemment subordonnée à celle de savoir quel est le caractère de la stipulation en cause, si elle constitue une disposition « dépendante » ou « indépendante ».

Le sens de ces mots nous est fourni par l'article 11 de la loi de frimaire an VII aux termes duquel « lorsque dans un acte quelconque, soit civil, soit judiciaire ou extra-judiciaire, il y a plusieurs dispositions indépendantes *ou ne dérivant pas nécessairement* les unes des autres, il est dû pour chacune d'elles et, selon son espèce, un droit particulier... ».

La loi n'a pas eu en vue la dépendance conventionnelle et arbitraire qui existe forcément entre les stipulations d'un même acte puisqu'elles contribuent par leur réunion à former le contrat et, qu'en les dissociant, on en rompt l'unité. Elle exige quelque chose de plus pour considérer, comme dépendantes, deux dispositions. Elle veut que celles-ci dérivent « nécessairement » l'une de l'autre, c'est-à-dire qu'elles soient réunies par un lien juridique tel que l'une n'existerait pas sans l'autre. Il faut qu'elles soient — comme, dans la vente, la quittance du prix ou l'obligation de le payer — une dépendance intime et nécessaire de la convention. C'est en ce sens que la Chambre Civile, dans un arrêt du 21 août 1872 (1), a déclaré que doivent être réputées dépendantes les dispositions qui « prises abstractivement concourent ensemble à la formation d'un contrat principal et en constituent les éléments corrélatifs et nécessaires ».

Une disposition dépendante est donc celle indispensable à l'acte qui la renferme ; elle règle une question que le contrat ne pouvait pas ne pas prévoir et trancher. Par *a contrario*, une clause est indépendante qui n'est pas commandée par la

(1) Sirey, 1872.1.441.

Jurisprudence constante : Cass. civile : 13 janvier 1869 (Sirey, 1869.1.181) ; 28 mars 1887 (Sirey, 1888.1.337) ; 14 décembre 1896 (Sirey, 1898.1.97 ; note de M. Wahl).

nature du contrat et n'est pas essentielle pour son existence.

Ces notions acquises, nous devons en faire l'application aux diverses hypothèses possibles.

§ 1^{er}

ACQUISITION EN COMMUN D'IMMEUBLES AVEC CLAUSE D'ACCROISSEMENT

I. Acquéreurs autres que des époux.

Pour la Cour de Cassation et la Régie, nous le savons, la stipulation d'accroissement insérée dans un contrat d'acquisition conjointe s'analyse en une clause commutative et aléatoire intervenue entre les co-acquéreurs sans la participation du vendeur à qui elle est indifférente, et dont l'effet est de donner naissance à des mutations successives, étrangères à celle déjà réalisée au profit de tous les indivisaires. Elle constitue, par suite, une disposition indépendante du contrat de vente. Celui-ci doit être, en conséquence, rédigé sur papier timbré, à peine d'une amende de 20 francs en principal, s'il s'agit d'un acte public, ou de 50 francs, décimes en sus, si l'acte est sous signatures privées.

Cette règle de perception est certaine en l'état actuel de la jurisprudence et de la doctrine. Elle est en contradiction formelle, cependant, avec une Solution de la Régie du 2 février 1892 dont nous avons rendu compte en son lieu. Cette Solution, on se le rappelle, exempte du droit fixe d'enregistrement, applicable aux contrats innommés, la convention d'accroissement, en la faisant rentrer dans la catégorie des clauses dépendantes d'un contrat principal.

C'est bien ainsi, d'après la théorie que nous avons personnellement adoptée, qu'il faut traiter la stipulation de l'espèce intervenue à titre onéreux. Son effet est alors de régler la propriété des biens achetés en commun : elle est, à ce titre, un élément nécessaire du contrat d'acquisition, lequel pourrait être rédigé sur papier non timbré. Inversement, lorsque la clause d'accroissement présente le caractère d'une donation éventuelle, elle forme une disposition indépendante du contrat principal. Ce dernier devrait alors cesser de bénéficier de l'exonération des droits de timbre.

II. *Acquéreurs mariés sous un régime de non communauté.*

La stipulation d'accroissement, en cette espèce, offre évidemment le caractère d'une disposition indépendante, soit que l'on assimile purement et simplement l'hypothèse à celle précédente, comme le font la jurisprudence et l'Administration, — soit que, plus justement croyons-nous, l'on considère la clause d'accroissement comme une libéralité pour son bénéficiaire. L'emploi du papier timbré est donc nécessaire pour la rédaction de l'acte d'acquisition.

III. *Acquéreurs communs en biens.*

La stipulation d'accroissement concernant un conquêt ne produit son effet, dans l'opinion générale, qu'au décès du prémourant des époux. Alors seulement l'immeuble acquis — jusque là demeuré en communauté — devient, avec rétroactivité au jour de la passation de l'acte, la propriété exclusive du conjoint survivant à charge par lui de payer une

récompense à la communauté. L'acquisition, en d'autres termes, n'opère par elle-même aucune translation de propriété à l'égard de l'un ou l'autre des conjoints : l'évènement, seul, détermine le véritable propriétaire. La clause d'accroissement joue donc le rôle d'une condition suspensive. Elle constitue, comme telle, une disposition dépendante du contrat principal qui peut être régulièrement établi sur du papier non timbré.

Nous avons longuement critiqué la théorie qui prévaut dans la pratique et nous avons proposé de lui en substituer une autre d'après laquelle la convention d'accroissement contient une donation réciproque, par chacun des époux à l'autre, de sa part dans le bien qui en est l'objet, pour le cas de survie. Ainsi envisagée, la stipulation en cause offre le caractère d'une disposition indépendante. Le contrat principal serait donc assujetti aux droits de timbre.

§ 2^{me}

VENTE D'IMMEUBLES MOYENNANT UNE RENTE VIAGÈRE RÉVERSIBLE

I. *Stipulation d'accroissement de rente viagère entre co-vendeurs autres que des époux.*

La convention d'accroissement se présente en la matière, nous l'avons vu, comme la condition du contrat d'aliénation. Disposition dépendante de ce dernier, elle ne nécessite pas, pour sa rédaction, l'emploi du papier timbré.

II. *Stipulation d'accroissement de rente viagère entre deux époux co-vendeurs de biens propres à chacun d'eux.*

L'hypothèse est identique à celle précédente. Elle réclame, dans la pratique, la même solution. L'acte de vente renfermant la convention de l'espèce n'est pas soumis au timbre.

III. *Stipulation d'accroissement de rente viagère entre deux époux co-vendeurs de biens communs.*

Dans la théorie qui a cours en jurisprudence et à laquelle s'est ralliée la Régie, la rente viagère tout entière stipulée dans l'aliénation de biens communs est un des éléments de la vente ; elle en forme une condition. La clause d'accroissement présente donc le caractère d'une disposition dépendante et le contrat de vente bénéficie de l'exemption du timbre.

Les époux, toutefois, peuvent se faire mutuellement don de la récompense éventuellement due à la communauté par le survivant d'eux. Cette libéralité se présente comme une disposition indépendante : elle fait cesser l'exonération des droits de timbre.

Pour nous, la stipulation d'accroissement implique toujours une donation réciproque par chacun des époux à l'autre de sa part dans la rente viagère pour le cas de survie. Elle constitue, dès lors, une disposition indépendante du contrat principal auquel est applicable l'article 7 de la loi du 22 avril 1905.

IV. *Rente viagère réversible sur la tête d'un tiers.*

Lorsque la rente viagère formant le prix de l'aliénation est stipulée réversible, au décès du vendeur, sur la tête d'un tiers sans qualité pour intervenir au contrat, la clause de réversibilité présente, nous l'avons vu, le caractère d'une libéralité. Il en est ainsi, que le bénéficiaire de la réversion soit, pour le disposant, un étranger ou un époux. L'acte de vente est donc assujetti aux droits de timbre.

Pour certains auteurs, la réversibilité stipulée au profit de la femme qui concourt à la vente d'un immeuble propre de son mari doit être considérée comme le prix de sa renonciation à son hypothèque légale. Nous avons discuté la valeur de cette théorie. Si elle est exacte, la clause de réversion s'y présente comme une condition de la vente. Elle en constitue une disposition dépendante autorisant l'usage du papier non timbré.

§ 3^{me}

ACQUISITION CONJOINTE D'USUFRUIT IMMOBILIER AVEC CLAUSE
D'ACCROISSEMENT

Il n'existe, nous le savons, entre la stipulation d'accroissement intervenue entre co-acquéreurs d'un usufruit et celle insérée dans un acte d'acquisition conjointe d'une toute propriété, qu'une différence d'objet : leur nature juridique est la même. Tout ce que nous avons dit précédemment de la seconde hypothèse est donc pleinement applicable à la première.

§ 4^{me}

VENTE D'IMMEUBLE AVEC STIPULATION D'ACCROISSEMENT D'USUFRUIT
RÉSERVÉ

Une jurisprudence séculaire, qui a recueilli l'adhésion de la Régie, voit, en toutes circonstances, dans la clause d'accroissement d'un usufruit réservé, une libéralité mutuelle et éventuelle de chacun des co-vendeurs au survivant d'eux. Le caractère de disposition indépendante appartient donc à la stipulation en cause. Son insertion dans un contrat de vente le rend passible des droits de timbre.

Avec presque tous les auteurs, nous avons combattu, comme trop absolue, la doctrine jurisprudentielle et nous nous sommes efforcés de démontrer que, très généralement, la clause d'accroissement se présente, en fait et en droit, comme une condition mise par chacun des disposants à son concours à l'aliénation. Nous devons donc considérer la convention de l'espèce comme une disposition dépendante ne rendant pas nécessaire, pour la rédaction de l'acte où elle figure, l'emploi du timbre.

L'Administration apporte, d'ailleurs, quelques tempéraments à la théorie de la Cour de Cassation au cas de vente de biens communs sous réserve d'usufruit réversible. Lorsque le contrat de mariage des époux attribue au survivant, à titre de convention de mariage, l'usufruit de la totalité des conquêts, — encore lorsque la réserve et l'accroissement ne portent que sur une fraction des mêmes biens inférieure ou égale à celle que l'époux survivant tient de son contrat de mariage

ou de la loi, la Régie reconnaît qu'on ne saurait voir une libéralité dans la réserve d'usufruit total au profit du dernier vivant des disposants. L'acte de vente est, en conséquence, appelé à bénéficier de l'exemption d'impôt prononcée par l'article 6 de la loi du 22 avril 1905.

CINQUIÈME PARTIE

DE L'ACCROISSEMENT EN MATIÈRE D'ASSOCIATION ET DE LA TAXE D'ACCROISSEMENT

Le mot « association » n'est pas entendu ici dans son sens le plus compréhensif : l'union de plusieurs personnes mettant en commun leur activité, leurs revenus, ou leurs capitaux pour atteindre un résultat ou exercer une influence que leur isolement rendrait plus difficile, ou même impossible (1). L'association, ainsi définie, est un genre dont la société — civile ou commerciale — est une espèce. Nous envisageons l'association au sens de la loi du 1^{er} juillet 1901 : un groupement permanent d'activités et de connaissances dans un but autre que la réalisation et le partage de bénéfices.

Longtemps, la mise en jeu des clauses d'accroissement insérées dans les associations, telles que nous venons de les caractériser, est restée sans attirer l'attention du législateur ;

(1) Planiol, *Traité de droit civil*, première édition, tome II, n° 2034, page 618.

l'application, à leur égard, du droit commun donnait une suffisante satisfaction aux exigences fiscales. Celles de ces associations douées de la personnalité morale acquittaient, sur leur fortune immobilière, une taxe annuelle représentative des droits de transmission entre vifs et par décès : la taxe de main-morte établie par la loi du 20 février 1849 (1). Les mutations s'opérant entre les membres des associations non autorisées, mais constituées pour suppléer leur défaut de personnalité civile en sociétés, étaient passibles — d'après la jurisprudence que nous avons analysée — du droit de cession d'actions. Lorsqu'enfin il n'existait entre les membres des associations qu'une indivision d'intérêts, l'accroissement donnait ouverture au droit de mutation ordinaire suivant la nature des biens transmis.

Mais, assez récemment, ces règles de perception n'ont pas semblé sauvegarder suffisamment les intérêts du Trésor : « L'application du tarif réduit de 50 centimes pour cent », disait l'Instruction n° 2651, « ne présente pas d'inconvénients sérieux au sujet des sociétés commerciales. Elles ont une durée limitée et, après leur dissolution, les biens qui en dépendent rentrent dans le courant de la circulation... Mais, lorsqu'il s'agit de sociétés civiles dont la durée peut être indéfinie, l'application aux accroissements du tarif réduit des cessions d'actions équivaut à une exonération définitive du droit ordinaire de mutation sur les valeurs composant le fonds social. Ce résultat est d'autant plus grave que l'immunité s'applique même aux valeurs apportées par les associés dont la retraite opère l'accroissement et auxquelles le législateur

(1) Cette taxe est, depuis la loi du 30 mai 1872, de 0 fr. 70 par franc de la contribution foncière plus 2 décimes $1/2$, soit 0,875.

n'a accordé la dispense provisoire de l'impôt, lors de la mise en commun, que dans la seule prévision de l'acquit des droits au moment du partage de la société... ».

Le paiement des divers droits de mutation, d'autre part, n'était point obligatoire ; cette différence de traitement entre les associations non autorisées, laissées libres d'acquitter l'impôt, — et celles autorisées, assujetties à une taxe immobilière assez élevée, a paru encore d'une mauvaise fiscalité. A ces considérations se sont enfin ajoutées, pour déterminer l'établissement de mesures fiscales particulières, des raisons d'ordre politique non équivoques, sur lesquelles nous reviendrons pour interpréter certaines dispositions des lois qui vont suivre.

La loi du 28 décembre 1880, par son article 4, a assujetti aux droits de succession ou de donation les accroissements opérés « par suite des clauses de réversion » dans les sociétés, ou associations civiles, admettant l'adjonction de nouveaux membres.

L'article 9 de la loi du 29 décembre 1884, pour assurer la rentrée de l'impôt nouveau, l'a étendu « à toutes les congrégations, communautés et associations religieuses, autorisées ou non autorisées, et à toutes les sociétés ou associations désignées dans la loi du 28 décembre 1880, dont l'objet n'est pas de distribuer leurs produits, en tout ou en partie, entre leurs membres ».

Les obstacles que rencontrait, dans la pratique, le recouvrement du droit d'accroissement, les décès ou les retraites y donnant ouverture parvenant difficilement à la connaissance de la Régie, — encore les difficultés résultant de la combinaison des lois de 1880 et de 1884 avec celles organiques de l'Enregistrement, ont amené la conversion du droit d'accroissement en une taxe annuelle et obligatoire « perçue », dit

l'article 3 de la loi du 16 avril 1895 « sur les biens possédés par les congrégations, communautés et associations religieuses, autorisées ou non, et par les autres sociétés et associations désignées dans les lois précédentes. »

L'assiette de la nouvelle taxe est restée celle établie par les lois des 28 décembre 1880 et 29 décembre 1884. La nature juridique du droit d'accroissement s'est, au contraire, trouvée profondément modifiée.

Le droit d'accroissement perçu d'après les lois de 1880 et de 1884, lors du décès ou de la retraite d'un associé, était : dans le premier cas, un droit de mutation par décès ; dans le second cas, un droit de donation. La taxe annuelle, due sur un capital déclaré, indépendamment de la réalisation d'une mutation quelconque, a véritablement le caractère d'un impôt direct dont le recouvrement est confié à l'Administration de l'Enregistrement. Un jugement rendu par le Tribunal Civil de Nogent-le-Rotrou le 15 mars 1907 (1) a même prétendu, sans le prouver, que la taxe d'accroissement constitue un impôt indirect.

Mais la taxe annuelle demeure un droit d'enregistrement et, spécialement, un droit de mutation à titre gratuit. C'était là le caractère du droit auquel elle a succédé. Or la loi du 16 avril 1895 a pris soin de dire : que le droit d'accroissement était « converti » en une taxe annuelle (article 3) ; — et que les règles posées par les lois précédentes demeuraient applicables à la taxe créée (article 10). L'exposé des motifs de la même loi est non moins formel : « Nous entendons » y est-il dit « conserver à la taxe, malgré sa tarification spéciale et les

(1) *Journ. Enreg.*, n° 27647.

conditions de son paiement, le caractère d'un impôt de transmission à titre gratuit... » (1).

Cette assimilation de la taxe d'accroissement et du droit de mutation à titre gratuit ne saurait, nous le verrons, être poussée jusqu'en ses dernières conséquences. Elle autorise, néanmoins, d'importantes déductions, en matière de prescription notamment.

Droit de mutation à titre gratuit, enfin, la taxe d'accroissement n'est pas un droit de mutation par décès. Le droit dont elle tient lieu avait une nature complexe : il était tantôt un droit de donation, tantôt un droit de succession. Or, par l'article 10 de la loi du 16 avril 1895, nous venons de le dire, le législateur a voulu maintenir ce double caractère à la taxe d'accroissement. Nous reviendrons d'ailleurs sur ce point (2).

(1) *Rep. Per. Enreg.*, n° 7994.

(2) *Cf. infra*, page 244.

CHAPITRE PREMIER

Associations soumises à la taxe d'accroissement

SECTION I

CONDITIONS GÉNÉRALES D'EXIGIBILITÉ DE L'IMPOT

Sont seules assujetties à la taxe d'accroissement les sociétés ou associations dont l'objet, dit la loi du 29 décembre 1884, article 9, « n'est pas de distribuer leurs produits, en tout ou en partie, entre leurs membres ».

La taxe d'accroissement n'est donc pas exigible des indivisions ; elle l'est seulement des sociétés sans but lucratif, ou associations.

§ 1^{er}

EXISTENCE D'UNE SOCIÉTÉ ; EXCLUSION DES INDIVISIONS

La loi vise les « sociétés ou associations ». La taxe d'accroissement est donc inapplicable aux indivisions qui ne créent qu'une coexistence d'intérêts.

Mais le départ des hypothèses où les communistes sont restés des indivisaires et de celles où ils sont devenus des associés est parfois très délicat. Le problème s'est principalement posé de savoir si l'acquisition d'un immeuble par des congréganistes, ou des prêtres, en vue d'aider une congrégation à atteindre son but en mettant cet immeuble à sa disposition, donne naissance à une association. La Cour de Cassation s'est fréquemment prononcée pour l'affirmative, sur des pourvois, il est vrai, où les parties contestaient moins l'existence d'une association que son caractère religieux (1).

Pour M. Wahl, il est certain qu'il s'est formé, en l'espèce, entre les co-acquéreurs, une véritable association : « L'indivision est un état passif et transitoire ; c'est la situation dans laquelle se trouvent des biens indivis destinés à être partagés en attendant le partage, sans que ces biens fassent l'objet

(1) 11 février 1902 (Sirey, 1903.1.244) ; 9 décembre 1903 (2 arrêts) (Sirey, 1905.1.148 ; note de M. Wahl) ; 21 décembre 1903 (Sirey, 1904.1.470 ; note de M. Wahl) ; 18 janvier 1904 (2 arrêts) (Sirey, 1905.1.147).

d'une exploitation quelconque, sans, en d'autres termes, qu'ils soient affectés à un but actif » (1).

Cette superposition, à l'indivision, d'une association, est avant tout, croyons-nous, un état de fait dont l'existence peut être démontrée entre les parties dès lors que l'on voit clairement apparaître une action commune soumise à une volonté directrice.

Ainsi il y a, non une indivision mais une association, entre personnes se réunissant pour entretenir une chapelle ou un monastère (2), — ou pour construire un temple (3). De même, la clause d'adjonction, que nous définirons dans un instant, est inconciliable avec l'idée d'indivision : les individus qui cherchent à assurer la perpétuité d'un résultat déterminé n'ont pas l'esprit de passivité que suppose l'indivision.

Mais l'existence d'une association est indépendante de celle d'un lien de droit entre les parties.

Un jugement du Tribunal de Chartres du 27 décembre

(1) Note sous Cass. civile, 18 janvier 1904 ci-dessus.

Cf. *Traité de droit fiscal*, tome I, page 379, note 2, et *Traité du régime fiscal des sociétés*, tome I, n° 865.

Dans le même sens, Naquet, *Traité des droits d'enregistrement*, 2^{me} édition, tome III, n° 1049; Maguéro, *Traité alphabétique*, supplément, page 130, n° 4; Instructions Générales nos 3120 § 1^{er} et 3199 § 8.

Adde Cass. Civile, 22 novembre 1905 (*Rep. Per. Enreg.*, n° 11087 et note).

(2) Nantes, 13 février 1903 (*Rep. Per. Enreg.*, n° 11025) (ce jugement est attribué au Tribunal d'Angers par Sirey, 1906, 1^{re} partie, page 420); Cass. Civile, 27 juin 1905 (Sirey, 1906.1.417, et note).

Solution du 12 janvier 1886.

(3) Contra Tribunal de Pau, 8 mars 1906 (*Rep. Per. Enreg.*, n° 11299); ce jugement est critiqué par M. Wahl, *Traité du régime fiscal des sociétés*, tome I, page 428, note 3.

1905 (1) et un arrêt de la Chambre Civile du 8 août 1906 (2) ont, cependant, décidé le contraire. Mais, si l'indivision est un état passif et suppose l'absence d'affectation d'un bien à un but précis, dès lors qu'existe cette affectation il n'est pas nécessaire, pour caractériser l'association, que les parties aient le moyen de la faire respecter les unes par les autres (3).

L'indivision n'exclut pas la mise en valeur des biens qui en sont l'objet.

Le fait d'élever des constructions sur un immeuble indivis (4) ou de le donner à bail — fut-ce à une congrégation (5) — n'implique pas nécessairement l'existence, entre les copropriétaires, d'une association.

§ 2^{me}

EXISTENCE D'UNE SOCIÉTÉ NE DISTRIBUANT PAS SES REVENUS

— OU ASSOCIATION

I. *Exclusion des sociétés civiles et commerciales.*

Les associations à but lucratif — les sociétés civiles et celles commerciales — échappent à la taxe d'accroissement. Le législateur a seulement visé les coalitions de connaissances et de capitaux formées pour la réalisation d'un but étranger aux intérêts matériels de leurs adhérents. La clarté du texte

(1) *Rep. Per. Enreg.*, n° 11300.

(2) *Rep. Per. Enreg.*, n° 11250, et note conforme.

(3) Wahl, *Traité du régime fiscal des sociétés*, tome I, page 428, note 1.

(4) Seine, 9 décembre 1899 (*Sirey*, 1905.1.147).

(5) Nice, 27 décembre 1898 (*Rev. Enreg.*, n° 2360).

de la loi ne laisse, sur ce point, aucun doute. En subsisterait-il, que le rappel de quelques-uns des motifs de la loi du 28 décembre 1880 — que celle du 29 décembre 1884, sans en modifier l'esprit, a seulement précisée et complétée — et l'exposé des débats qui ont précédé son vote, les dissiperait : « Est-il possible », a dit le Rapporteur de la loi au Sénat, « est-il possible d'assimiler absolument, au point de vue de leurs effets légaux et de leur influence sur l'état social, d'une part, les sociétés commerciales et les sociétés civiles ordinaires, d'une durée essentiellement limitée, et, d'autre part, les associations qui peuvent se perpétuer, qui se perpétuent indéfiniment ? Les biens qu'elles possèdent deviennent, en réalité, des biens de main-morte sur lesquels ne sont plus perçus les droits qui atteignent les autres biens... » (1). La loi de 1880, en outre, a simultanément créé, pour les collectivités qu'elle voulait atteindre, le droit d'accroissement et l'impôt sur le revenu. Or les sociétés civiles et commerciales étaient déjà astreintes au paiement de l'impôt sur le revenu par la loi du 29 juin 1872. Les dispositions nouvelles n'ont donc pas été dirigées contre elles (2).

(1) Rapport de M. Roger-Marvaise au Sénat. (Sirey *Lois annuées*, 1881, page 69, 2^{me} colonne).

(2) M. Naquet n'en prétend pas moins (*Traité des droits d'enregistrement*, tome III, n° 1050) que les sociétés civiles, comme les associations, mais à la différence des sociétés commerciales, sont soumises à la taxe d'accroissement. Cette opinion singulière a été adoptée par M. Maguéro, *Traité alphabétique*, tome I. V° Congrégation, n° 113.

II. *Exclusion des collectivités religieuses à but lucratif.*

Une collectivité religieuse réalisant des bénéfices et les distribuant à ses membres n'est pas une association, mais une société, puisqu'elle a un but lucratif. La taxe lui est donc inapplicable (1).

La question, cependant, est controversée. M. Maguéro écrit (2) : « Les lois de 1884 et de 1895 ont englobé, sans exception, l'ensemble des agrégations de personnes qui poursuivent une œuvre religieuse, sous quelque forme qu'elles soient constituées et sans en excepter même celles qui sont susceptibles de distribuer des bénéfices. Cette interprétation, d'ailleurs, a été sanctionnée par des décisions judiciaires... ».

Les arrêts de la Chambre des Requêtes des 3 janvier 1894 et 4 février 1896, cités à l'appui de cette opinion, ne semblent pas avoir la portée qui leur est ainsi attribuée.

L'arrêt du 3 janvier 1894 (3) a vu une association religieuse, assujettie comme telle à la loi de 1884, dans une société civile formée entre membres d'une congrégation, parce qu'il résultait des diverses clauses de l'acte de société que les parties n'avaient pas en vue de tirer un bénéfice personnel du contrat, — et, qu'en fait, aucun dividende n'avait été versé : la Régie est certainement fondée, sans s'attacher à l'étiquette dont les associés affabulent leur convention, à établir, au moyen de présomptions graves, précises et con-

(1) Wahl, *Traité de droit fiscal*, tome I, n° 409; *Traité du régime fiscal des sociétés*, tome I, n° 872, page 430.

(2) *Traité alphabétique*, supplément, page 130, n° 6.

Dans le même sens : Guillemin, *Rev. Enreg.*, 1899, page 116; Seine, 10 mai 1901 (*Jour. Enreg.*, n° 26306).

(3) Sirey, 1895.1.145 (Note de M. Wahl).

cordantes, l'inexistence d'une prétendue société civile ou commerciale et la réalité du contrat d'association dissimulé sous celui de société. L'arrêt en cause n'a fait qu'appliquer cet incontestable principe.

L'arrêt du 4 février 1896 (1) ne peut être davantage invoqué. Les parties, en l'espèce, alléguaient, pour refuser à leur agrégation le caractère juridique d'une association, une clause des statuts aux termes de laquelle des bénéfices devaient être annuellement partagés entre les associés. La Chambre des Requêtes, sans répondre à ce moyen du pourvoi, s'est bornée à déclarer que le caractère religieux d'une association n'était pas incompatible avec une exploitation immobilière, — qu'une association entre religieux, formée dans un but temporel, est religieuse. Mais le but temporel, c'est-à-dire l'intention de de réaliser des bénéfices, et la promesse de distribuer les bénéfices effectués ne sont pas une seule et même chose : le prétendre, c'est confondre l'esprit de spéculation chez la société avec l'esprit de spéculation chez les associés pris individuellement.

Dans un arrêt du 15 mai 1907 (2), au contraire, la Chambre Civile, malgré l'ambiguïté de ses considérants, paraît avoir jugé qu'on ne peut considérer comme une association religieuse une collectivité qui se propose, avant tout, de réaliser des bénéfices et de les distribuer à ses membres. Cette solution résulte encore implicitement d'un grand nombre d'arrêts émanés : de la Chambre des Requêtes, arrêts des 18 octobre 1897, 1^{er} décembre 1903, 21 décembre 1903 (3), — et de la

(1) Sirey, 1897.1.270.

(2) Sirey, 1908.1.353 (Note de M. Wahl).

(3) Respectivement Sirey : 1898.1.291 ; 1904.1.468 ; 1904.1.470.

Chambre Civile, arrêts des 22 novembre 1899, 9 mai 1900, 2 mars 1904, 6 février 1905, 27 juin 1905, 25 octobre 1905, 13 mai 1907 (1). Elle se déduit encore de deux arrêts de la Chambre des Requêtes du 4 juin 1907 (2). L'arrêt de la même Chambre du 22 juillet 1908 (3) n'infirme en rien l'autorité de ceux qui l'ont précédé : il a trait, en effet, à une société où la distribution des bénéfices était fictive, la société en cause ne pouvant, par sa nature, réaliser aucun bénéfice.

Pour statuer comme elle le fait, la Cour de Cassation a une raison péremptoire. D'après la jurisprudence, nous le verrons, une association religieuse est celle constituée dans un but « religieux, principal et prédominant ». Une collectivité qui poursuit la réalisation de bénéfices, — alors même qu'elle tire ses profits de sa collaboration à une œuvre religieuse, — n'est pas formée dans un but « principalement » religieux. Le prétendre équivaldrait à dire qu'une société fondée pour la fabrication ou la vente d'objets religieux est une association religieuse, ce qui est inadmissible.

L'article 9; d'autre part, de la loi du 29 décembre 1884 porte que le droit d'accroissement sera payé « par toutes les congrégations, communautés et associations religieuses... et

(1) Respectivement Sirey : 1900.1.241 (Note de M. Wahl); 1901.1.465 (Note de M. Wahl); 1905.1.359; 1905.1.432 (Note de M. Wahl); 1906.1.417; 1906.1.420; 1908.1.38 (Note de M. Wahl).

Les Tribunaux d'Instance jugent comme la Cour de Cassation. Nous citons seulement : Seine, 30 juin 1900 (Sirey, 1902.2.54) et 11 mai 1905 (Sirey, 1907.2.215); Mirecourt, 1^{er} avril 1901 (Sirey, 1902.2.228; note de M. Wahl); Nancy, 5 mars 1906 (*Jour. Enreg.*, n° 25931).

Longue liste de ces jugements dans Wahl, *Traité du régime fiscal des sociétés*, page 430, note 3.

(3) Sirey, 1908.1.356 (Note de M. Wahl).

(3) *Rep. Per. Enreg.*, n° 11734.

par toutes les sociétés ou associations désignées dans cette loi (celle du 28 décembre 1880) dont l'objet n'est pas de distribuer leurs produits, en tout ou en partie, entre leurs membres... ». N'est-il pas remarquable que si, en dehors des collectivités religieuses, ce texte vise les sociétés à côté des associations — pour d'ailleurs exclure aussitôt après les agrégations qui ont pour objet de distribuer des dividendes, c'est à-dire les sociétés à but lucratif — il ne mentionne que les « associations » et non pas aussi les « sociétés religieuses »? N'a-t-il pas voulu montrer, ainsi, qu'il entendait frapper uniquement les collectivités religieuses qui ne sont pas des sociétés, celles, par conséquent, qui n'ont pas pour objet la distribution de bénéfices?

Quant à la Régie, sa doctrine, en la matière, paraît incertaine (1). Elle a admis, dans deux Solutions des 29 mai 1894 et 5 juin 1899, que la taxe d'accroissement n'est pas due ; elle l'a encore reconnu à diverses reprises devant la Cour de Cassation, notamment dans le pourvoi tranché par l'arrêt de la Chambre Civile du 15 mai 1907 (2). Mais elle a fréquemment soutenu, d'autre part, que les associations religieuses sont assujetties à l'impôt même quand elles ont pour objet la distribution de bénéfices (3).

(1) Ces indécisions de la Régie ont été étudiées par M. Wahl dans sa note (n° I) sous Cass. 15 mai 1907 précité (Sirey, 1908.1.353).

(2) Sirey, 1908.1.42.

(3) Notamment dans le mémoire présenté à l'occasion du pourvoi tranché par la Chambre Civile dans l'arrêt du 13 mai 1907 ci-dessus.

III. *Collectivités à forme commerciale.*

Le but lucratif d'une collectivité ne peut s'induire du seul fait que son capital est divisé en actions. L'adoption d'une forme commerciale est, par elle-même, impuissante à faire d'une association, une société : la Chambre des Requêtes l'a très nettement jugé dans un arrêt du 29 octobre 1894 (1). Aussi a-t-elle fréquemment reconnu — ainsi que la Chambre Civile — le caractère d'associations religieuses à des collectivités dont le capital était réparti par actions : arrêts des 3 janvier 1894, 14 avril 1897, 17 juillet 1905, 21 février 1906 et 4 juin 1907 (1^{er} arrêt) (Chambre des Requêtes) (2) ; arrêt du 25 octobre 1905 (Chambre Civile) (3).

Le jugement, objet du pourvoi tranché par ce dernier arrêt, s'était appuyé, pour refuser de reconnaître à une société dont le capital était divisé en actions la nature d'une association, sur ce fait que les actionnaires payaient déjà d'autres droits pour la transmission entre-vifs, ou par décès, de leurs actions. Mais cette circonstance ne peut avoir aucune influence sur la détermination du caractère d'une collectivité, lequel résulte du but poursuivi par cette dernière, non des impôts acquittés par ses membres. Ce cumul des droits de mutation et de la taxe d'accroissement se rencontre d'ailleurs, nous le verrons, indépendamment de toute division du capital des associations en actions.

(1) Sirey, 1895.1.65 (Note de M. Lyon-Caen).

(2) Respectivement, Sirey : 1895.1.145; 1898.1.289; 1906.1.419; *Rep. Per. Enreg.*, n° 11147; Sirey, 1908.1.356.

(3) Sirey, 1906.1.420

Adde : Seine, 26 novembre 1898 (*Rep. Per. Enreg.*, n° 9598); Hazebrouck, 30 janvier 1904 (*Rep. Per. Enreg.*, n° 11147); Instructions Générales nos 3185 § 4 et 6 et 3199 § 10.

IV. *Collectivités dont l'objet n'est pas de distribuer leurs produits en tout ou en partie.*

Il nous reste à faire connaître l'interprétation donnée par la doctrine et la jurisprudence à la formule de la loi : « les sociétés ou associations... dont l'objet n'est pas de *distribuer leurs produits en tout ou en partie*... ».

En tant que la clause de répartition de dividendes est sincère, son insertion dans les statuts d'une collectivité exonère celle-ci de la taxe :

a) alors, qu'en fait, cette collectivité ne réalise pas de bénéfices (1);

b) alors, qu'en fait, elle n'en distribue pas ou n'en distribue que par intermittence (2);

c) alors même que la clause de répartition de bénéfices n'est que secondaire dans l'esprit des parties (3);

Ces diverses circonstances n'empêchent pas la collectivité de constituer et de demeurer une société, non une association; les deux premières, d'ailleurs, sont fréquentes au cours des années qui suivent la création d'une société;

d) quelle que soit la provenance des bénéfices (4).

La loi de 1884 est uniquement applicable au cas de non-

(1) Mirecourt, 1^{er} août 1901 (Sirey, 1902.2.288).

(2) Rennes, 13 mai 1898 (Sirey, 1906.1.420); Troyes, 7 décembre 1904 (Rev. Enreg., n° 3803).

(3) Wahl, *Traité du régime fiscal des sociétés*, tome I, n° 879. En sens contraire : Cass. Civile, 27 juin 1905, et Seine, 21 mars 1901 (Sirey, 1906.1.417); Seine, 27 juillet 1901 (Jonr. Enreg., n° 26268).

(4) Cf. cependant, Laon, 13 juin 1901 (Rep. Per Enreg., n° 10673).

distribution obligatoire des bénéfices. Echappent donc à l'impôt les collectivités dont les statuts — sans interdire le paiement de dividendes — autorisent et prévoient leur non-répartition : il en est ainsi, notamment, si l'emploi des bénéfices est laissé à l'initiative des directeurs ou des administrateurs de la société (1).

La loi, d'autre part, subordonne l'exigibilité de la taxe à la non-distribution de la totalité des bénéfices. Les sociétés qui permettent la répartition d'une partie seulement de leurs produits ne sont donc pas assujetties à l'impôt. Le contraire, à la vérité, a été soutenu (2). Mais la solution que nous préconisons est commandée par la lettre et par l'esprit de la loi : par la lettre, — à moins que les mots « ou en partie » ne soient vides de sens ; par l'esprit, — car une société, pour ne distribuer qu'une partie de ses bénéfices, n'en conserve pas moins un but lucratif ; elle ne peut, comme telle, rentrer dans les prévisions du législateur, lequel a voulu uniquement atteindre les sociétés sans but lucratif.

L'hypothèse où une collectivité distribue une partie de ses revenus et consacre le surplus à un but désintéressé, de bienfaisance par exemple, doit être distinguée. En pareil cas la collectivité n'a plus un but complètement lucratif : on peut donc soutenir, en se fondant sur l'intention du législateur, encore que les textes ne distinguent pas, que la taxe d'accroissement est due. Mais, croyons-nous, la collectivité de l'espèce possède, en réalité, un caractère mixte :

(1) Wahl, *Traité du régime fiscal des sociétés*, nos 874 et 2009.

(2) Garnier, *Répertoire général*, V^o Congrégation, n^o 79 ; Demante, *Principes*, tome II, n^o 524 ; *Dictionnaire de l'Enregistrement*, V^o Congrégation, nos 122 et 130. Dans le sens que nous indiquons, Wahl, *op. cit.*, nos 875 et 2010.

association, dans la mesure où elle poursuit un but désintéressé ; société, dans la mesure où elle permet la distribution de bénéfices. Il y aurait donc lieu de rechercher quel est, en fait, celui de ces deux caractères qui l'emporte, pour tirer de cette constatation les conséquences fiscales appropriées. C'est en ce sens, d'après M. Wahl, qu'il faudrait interpréter l'arrêt de la Chambre Civile du 13 mai 1907, précité, et celui de la même Chambre du 15 suivant (1).

Toutes les solutions qui précèdent sont applicables, on le sait, à l'impôt sur le revenu exigible d'après les lois du 28 décembre 1880 et 29 décembre 1884.

Que décider lorsqu'une collectivité se propose de distribuer ses revenus seulement après sa dissolution ?

Pour M. Wahl, une telle agrégation doit être traitée, au point de vue fiscal, comme une association : « La loi de 1880, en effet », écrit-il au sujet de l'impôt sur le revenu pour lequel la question se pose la même (2), « vise les sociétés qui ne se proposent pas de distribuer leurs produits *entre leurs membres* ; or, après la dissolution, la société n'existe plus et, par conséquent, n'a pas de membres. En dehors de cet argument de texte assez faible, on doit dire que, dans l'opinion contraire, il n'y a guère d'associations qui doivent être soumises

(1) *Traité du régime fiscal des sociétés*, appendice, n° 2010 et Note sous Cass. *cil.* (Sirey, 1908. 1.353. V et suivants.)

(2) *Op. cit.* tome II, n° 2011. Cf. *eod. op.*, tome I, n° 877.

La question est d'ailleurs controversée.

Dans le sens ci-dessus : Lyon, 12 mars 1895 (*Rev. Enreg.*, n° 1223) ; Besançon, 30 juin 1898 (Sirey, 1901.1.369) ; Aix, 20 juillet 1903 (*Rep. Per. Enreg.*, n° 10696).

En sens contraire : Garnier, *Répertoire général*, V° Congrégation, n° 32.

Adde Cass. Req. 23 octobre 1906 (2^e arrêt) (Sirey, 1908.1.33 ; Note de M. Wahl).

à la loi de 1880; car, alors même que les statuts sont muets, les bénéfices existant lors de la dissolution doivent, en général, être divisés entre les membres... On irait ainsi à l'encontre du but de la loi. Ce qui surtout le démontre c'est que la loi de 1884 a spécialement mentionné les congrégations, c'est-à-dire des associations où a généralement lieu une distribution en fin d'exercice... ». Il faut en conclure que la collectivité qui emploie ses revenus à constituer un fonds de réserve ou à augmenter son capital est assujettie au paiement de la taxe d'accroissement, comme à celui de l'impôt sur le revenu.

V. *Clause fictive de répartition des bénéfices.*

La clause de répartition des bénéfices, enfin, peut être fictive et seulement destinée à tenir le fisc en échec. La Régie, pour faire la preuve de cette fraude, a le droit, d'après les règles du droit commun fiscal, d'user de présomptions.

Celles-ci sont tirées, notamment, du fait :

a) que la société n'a jamais réalisé de bénéfices (1) ;

b) qu'il lui est impossible d'en réaliser en raison de son objet : instruction exclusivement gratuite, par exemple (2) ;

c) que les dividendes sont minimes ou insignifiants (3) ;

(1) Cass. Req., 4 juin 1907 (*Jour. Enreg.*, n° 27327.)

(2) Cass. Req., 31 octobre 1906 (Sirey, 1908.1.33); Seine, 27 mars 1901 (*Rep. Per. Enreg.*, n° 11001) : entretien de chapelle.

(3) Décisions judiciaires multiples : Seine, 4 août 1899 (Sirey, 1904.1.150) : 0,40 centimes par action de 500 fr.; La Flèche, 7 novembre 1899 (*Journ. Enreg.*, n° 25774) : 0,43 centimes % par an; Seine, 27 mars 1901 ci-dessus : 2 fr. 45 par action de 1.000 francs.

Cf. Cass. Req. 5 janvier 1909 (*Journ. Enreg.*, n° 27646).

d) qu'une partie seule des bénéfices, contrairement aux dispositions des statuts, a été mise en répartition (1) ;

e) que les dividendes sont simulés (2) ;

f) que le capital social est sensiblement supérieur à la somme nécessaire à la réalisation du but poursuivi par la société (3) ;

g) que le capital a été fourni à peu près intégralement par un seul des associés (4) ;

h) que la société ne se soutient qu'au moyen de quêtes et d'aumônes (5).

Il n'est pas, enfin, jusqu'aux noms et aux costumes religieux et à l'organisation monastique des membres de la société qui ne puissent, pour les tribunaux, servir à démontrer qu'en réalité la société est religieuse et n'a pas de but lucratif (6).

§ 3^{me}

CONDITIONS NON EXIGÉES

Il n'est pas nécessaire, pour qu'une association soit soumise à la taxe d'accroissement, qu'elle soit constituée à perpétuité.

(1) Bordeaux (1^{re} instance), 13 juillet 1903 (Sirey, 1907.1.289).

(2) Angers, 6 janvier 1900 (*Journ. Enreg.*, n° 25835) : dividendes provenant de loyers fictifs payés par les associés eux-mêmes.

(3) Seine, 21 mars 1901 (rapporté Cass. Civile, 27 juin 1905, Sirey, 1906.1.417).

(4) Seine, 21 mars 1901 ci-dessus.

(5) Cass. Requêtes, 4 juin 1907 précité (*Journ. Enreg.*, n° 27327); Béthune, 27 décembre 1905 (*Journ. Enreg.*, n° 27376).

(6) Cass. Civ., 15 mai 1907 (*Journ. Enreg.*, n° 27302).

Une décision du Tribunal de Saint-Flour du 8 juillet 1891 (1) qui a mis, à l'exigibilité de l'impôt, cette condition et introduit ainsi, entre les associations perpétuelles et celles temporaires, une distinction non inscrite dans la loi est restée isolée et a été condamnée par un arrêt de la Cour de Cassation du 23 janvier 1893 (2).

L'application de la loi est encore indépendante de la régularité et de la forme de l'association. Celle constituée en fait tombe sous son empire comme celle constatée par écrit (3). Mais la première a-t-elle la faculté d'imposer sa reconnaissance à l'Administration? Elle peut, en effet, avoir intérêt à acquitter la taxe d'accroissement de préférence au droit de mutation de vente, ou par décès, qui frappe les accroissements entre co-propriétaires indivis. La Régie soutient, dans l'Instruction Générale n° 2651-48, qu'une association verbale lui est inopposable. Cette doctrine, approuvée par M. Naquet (4), est combattue par M. Wahl (5) : « Est-ce là », dit-il, « une application du principe que les actes nuls ne sont pas opposables à la Régie? Mais une association constituée verbalement n'est pas nulle. Seules, les sociétés commerciales sont frappées de nullité faute de constitution par écrit... ».

La nullité d'une association ne met pas davantage obstacle à l'exigibilité de la taxe d'accroissement. Cette application

(1) Sirey, 1894.2.284 (Note de M. Wahl).

(2) *Rep. Per. Enreg.*, n° 8020. Dans le même sens, Solution de la Régie du 6 mars 1886 et Note de M. Wahl sous Cassation, 3 janvier 1894 précité (Sirey, 1895.1.147, 3^{me} colonne).

(3) Cass. Requêtes, 14 mars 1901, rapporté dans l'Instruction Générale n° 3070 § 13.

(4) *Traité des droits d'enregistrement*, tome III, n° 1050.

(5) *Traité de droit fiscal*, tome I, n° 409, note 1.

des principes généraux en matière d'enregistrement doit-elle être faite aux congrégations non autorisées, déclarées illicites par la loi du 1^{er} juillet 1901 ? Encore que l'équité semble y répugner (1), il est impossible de ne pas se prononcer pour l'affirmative (2).

(1) Garnier, *Répertoire général*, supplément, V^o Congrégation, n^o 51.

(2) Wahl, *Traité du régime fiscal des sociétés*, tome I, n^o 936.

SECTION II

CONDITIONS SPÉCIALES AUX ASSOCIATIONS NON RELIGIEUSES

Parmi les associations satisfaisant aux conditions générales, positives et négatives, qui précèdent, la loi distingue très nettement, pour les assujettir à l'impôt, celles de nature, ou non, religieuse.

Les associations non religieuses ne sont passibles de la taxe d'accroissement :

- a) qu'autant qu'elles ne sont pas douées de la personnalité morale ;
- b) que si leurs statuts renferment l'une et l'autre des deux clauses d'adjonction et de réversion.

§ 1^{er}

ASSOCIATIONS DOUÉES DE LA PERSONNALITÉ MORALE

Les associations non religieuses autorisées ou déclarées suivant la loi du 1^{er} juillet 1901 constituent des personnes

morales. Elles ont, dès lors, un patrimoine propre sur lequel leurs membres n'ont aucun droit de co-propriété susceptible, au cas de décès ou de retraite de l'un d'eux, de se transmettre aux autres par voie d'accroissement. Cette circonstance peut sembler indifférente pour l'exigibilité de la taxe annuelle, due indépendamment de toute mutation. Mais il faut se rappeler que la loi du 16 avril 1895 a seulement modifié le mode de perception de l'impôt, non ses conditions d'exigibilité qui sont restées celles réglées par les lois des 28 décembre 1880 et 29 décembre 1884. Il en résulte que la taxe d'accroissement n'est pas due par les associations de l'espèce.

Il en est ainsi, alors même qu'il serait expressément stipulé dans les statuts que le décès ou la retraite d'un associé donnera ouverture à un accroissement des biens sociaux au profit des associés restants (1). Une telle clause, nous le savons déjà, demeure sans effets; elle ne peut prévaloir contre les conséquences de la personnalité morale reconnue à l'association.

Ne sont pas assujetties à la taxe d'accroissement, notamment: les tontines autorisées (2); les sociétés de secours mutuels ou de prévoyance (3), lorsqu'elles sont douées de la personnalité morale; les sociétés d'assurances mutuelles (4); les sociétés coopératives (5).

(1) Cass. Civile, 1^{er} juin 1858 (Sirey, 1858.1.251) et 19 mai 1868 (Sirey, 1868.1.345).

(2) Instruction Générale n° 2651 § 45.

(3) Wahl, *Traité du régime fiscal des sociétés*, tome I, n° 886.

(4) Naquet, *Traité des droits d'Enregistrement*, tome III, n° 1050.

(5) Naquet, *op. et loc. cit.*; Garnier, *Répertoire général*, V^o Congrégation, n° 36; Instruction Générale n° 2651 § 44.

Les syndicats professionnels n'y sont pas soumis davantage.

§ 2^{me}

CLAUSE D'ADJONCTION

La clause d'adjonction est celle qui autorise l'admission de nouveaux membres après la constitution de l'association, soit pour augmenter le nombre des associés, soit pour remplacer ceux disparus (1).

Elle ne rend exigible la taxe d'accroissement, nous l'avons dit, qu'autant qu'elle est combinée avec la clause de réversion. Mais, dès que cette condition est satisfaite, l'impôt est dû :

a) même si, en fait, l'adjonction ne se produit pas (2) ;

b) si l'adjonction est facultative (3) ;

La taxe annuelle, en effet, a été substituée au droit exigé, lors de chaque décès ou retraite, des « sociétés ou associations — autres que celles religieuses — désignées dans les lois des 28 décembre 1880 et 29 décembre 1884 ». Or ces dernières parlaient de « toutes les sociétés ou associations civiles qui *admettent* l'adjonction de nouveaux membres ». Dire que l'adjonction « pourra » avoir lieu, c'est « admettre » l'adjonction.

(1) Instruction Générale n° 2651, citée.

(2) Seine, 2 décembre 1899 (*Journ. Enreg.*, n° 25869).

(3) Cass. Req., 1^{er} décembre 1903 (Sirey, 1904.1.468; note de M. Wahl); Cass. Civile, 6 février 1905 (Sirey, 1905.1.532; note de M. Wahl).

La disposition des statuts subordonnant le remplacement des associés disparus à l'unanime consentement de ceux restants autorise donc la perception de la taxe annuelle (1).

c) si l'adjonction est seulement possible pendant un temps déterminé ;

La loi, en effet, ne distingue pas entre les associations temporaires et celles perpétuelles. La Régie, pourtant, décide qu'en l'espèce la taxe d'accroissement n'est pas due (2).

d) si l'adjonction ne peut avoir lieu qu'au profit de personnes réunissant certaines conditions (3).

D'après la jurisprudence de la Cour de Cassation (4), il y a encore clause d'adjonction, soit que l'admission des nouveaux membres soit gratuite, soit qu'elle soit subordonnée au paiement d'une somme déterminée. M. Wahl en tire cette conséquence que « la clause d'adjonction existe même si l'adjonction ne peut se faire que par cession d'actions, c'est-à-dire sans que le nombre des associés ou l'importance du capital puissent être augmentés... ». Et il ajoute : « La clause d'adjonction existe nécessairement dans une société par actions puisque l'action se distingue par sa libre cessibilité et que l'adjonction ne suppose pas nécessairement l'augmentation du nombre des associés... (5) ».

Mais ne constituent pas des clauses d'adjonction :

(1) Laon, 13 juin 1901, déjà cité (*Rep. Per. Enreg.*, n° 10673).

(2) Instruction Générale n° 2651 § 49.

(3) Solution du 16 décembre 1885.

(4) Cass. Civile, 23 janvier 1895 (*Sirey*, 1895.1.294); Cass. Civile, 6 février 1905, ci-dessus.

(5) *Traité du régime fiscal des sociétés*, tome I, n° 897.

a) celle qui assure la transmission des droits d'un associé décédé à ses héritiers (1) ;

b) celle qui prévoit l'augmentation du capital de l'association par des apports en nature ou en argent (2).

L'une et l'autre ne sont que des consécutions du droit commun.

§ 3^{me}

CLAUDE DE RÉVERSION

Aux termes de l'article 4 de la loi du 28 décembre 1880, la clause de réversion est celle qui « opère l'accroissement au profit des membres restants de la part de ceux qui cessent de faire partie de l'association... ».

Pour les raisons précédemment exposées, il faut décider que la taxe d'accroissement est due :

a) si la réversion est seulement possible ;

b) si elle est facultative pour l'association ou pour l'associé qui disparaît. Possèdent donc le caractère de clauses de réversion : celle d'après laquelle l'association, ou les associés restants, peuvent racheter les droits des défunts (3) ; — et celle

(1) Parthenay, 9 mai 1905 (*Jour. Enreg.*, n° 27327).

(2) Péronne, 26 juillet 1901 (*Sirey*, 1908.1.38).

(3) En ce sens : Wahl, *Traité du régime fiscal des sociétés*, tome I, n° 907; Versailles, 10 juillet 1903 (*Rep. Per. Enreg.*, n° 10982).

Mais la question demeure controversée. Cf. Seine, 30 juin 1900 (*Rev. Enreg.*, n° 2511); Péronne, 26 juillet 1901 ci-dessus, et *Dictionnaire des droits d'Enregistrement*, V^o Congrégation, n° 264.

Notamment, la disposition des statuts autorisant l'association à racheter les parts sociales des associés disparus pour les amortir constitue-t-elle une clause de réversion? Dans le sens de l'affirmative, Lorient, 13 décembre 1904 (*Journ. Enreg.*, n° 27216); pour la négative, Abbeville, 28 décembre 1904 (*Journ. Enreg.*, n° 26970).

autorisant l'associé qui se retire à céder sa part, soit purement et simplement, soit sous réserve d'un droit de préemption ou de préférence au profit de l'association (1).

L'impôt est, de même, exigible si la réversion est, obligatoirement ou facultativement, limitée :

a) quant aux circonstances dans lesquelles elle peut se produire ; lorsqu'elle est seulement possible, par exemple, au cas de retraite ou à celui de décès (2) ;

b) quant à ses bénéficiaires (3) ;

c) quant à son étendue. Suivant un arrêt de la Chambre des Requêtes du 23 janvier 1893 (4), l'obligation où se trouve l'association de restituer ses apports à l'associé disparu n'empêche pas le droit d'accroissement d'être dû.

Mais la réversion se réalise nécessairement au profit d'un associé « restant ». La disposition des statuts d'après laquelle la part d'un associé défaillant est obligatoirement dévolue, non à ceux restants mais à un tiers venant remplacer le disparu, opère l'adjonction d'un nouveau membre, non la réversion sur sa tête des droits de celui qui se retire. Ces droits lui sont transmis par une cession passible du droit de mutation entre vifs, ou par décès, selon les cas. Mais l'association elle-même échappe à la taxe d'accroissement (5). Cette solu-

(1) Solution du 22 septembre 1890. Cf. Nogent-le-Rotrou, 15 mars 1907, déjà cité (*Journ. Enreg.*, n° 27647).

(2) *Dictionnaire des droits d'Enregistrement*, V^e Congrégation, n° 261. Cf. Cass. Req., 1^{er} décembre 1903 (Sirey, 1904. I. 468).

(3) Instruction Générale n° 2651 § 52. De même, Solution du 19 juin 1882 qui assimile à une stipulation formelle de réversion l'interdiction faite aux associés de céder leurs droits à des personnes étrangères à l'association ou non préalablement agréées.

(4) Sirey, 1893. I. 481.

(5) Wahl, *Traité du régime fiscal des sociétés*, tome I, n° 903 ; Garnier, *Répertoire général*, V^e Congrégation, n° 43 ; Solution du 19 juin 1885.

tion a soulevé quelques objections. On a fait remarquer que, pour pouvoir acquérir les droits de l'associé disparu, le tiers cessionnaire était devenu lui-même associé et, qu'ainsi, la dévolution s'effectuait réellement « par réversion, au profit d'un associé (1) ». Il est facile de répondre qu'un associé « entrant » n'est pas un associé « restant » et que c'est par l'effet de son acquisition que le cessionnaire est devenu associé.

La Chambre Civile a adopté l'interprétation que nous proposons par un arrêt du 24 novembre 1908 (2). Préalablement, elle l'avait appliquée à une hypothèse où, d'après les statuts d'une association, le prix de la cession était fixée, et le cessionnaire désigné, par l'association elle-même.

La Régie prétendait, qu'en l'espèce, il s'opérait une réversion : « En effet », disait-elle, « le cessionnaire tient ses droits, non des héritiers du décédé, mais de la société elle-même, puisque les héritiers ne peuvent refuser d'effectuer la cession. En renonçant, pour le cas où il décéderait avant la dissolution de la société, à sa part en nature dans le fonds social, en accordant à la société le droit de fixer, sans son concours, la somme à payer pour cette renonciation et celui de choisir son successeur, chacun des associés s'est éventuellement dépouillé ou a éventuellement dépouillé ses héritiers, au profit de la société, de son droit de disposer de sa part sociale ». Ce raisonnement était inexact. Chaque associé avait, seulement, abandonné le droit, pour ses héritiers, de

(1) Naquet, *Traité des droits d'enregistrement*, tome III, n° 1053; Maguéro, *Traité alphabétique*, tome I, page 503, n° 111.

(2) *Rep. Per. Enreg.*, n° 11810 (note conforme).

Cf. Cass. Civile, 16 décembre 1902, ci-après, et Cass. Requêtes, 1^{er} décembre 1903 (Sirey, 1904.1.468).

régler eux-mêmes les conditions de la mutation et de s'y opposer; il n'en était pas moins demeuré propriétaire de sa part et le jour où celle-ci s'était trouvée dévolue à un tiers, elle lui avait été transmise par les héritiers de l'associé décédé.

En cet état la Chambre Civile, dans trois arrêts rendus le 10 décembre 1902 (1), a décidé que le tiers cessionnaire bénéficiait de la valeur réelle de la part de l'associé prédécédé, et non les associés survivants dont les parts sociales n'étaient pas modifiées, — et qu'il ne s'opérait, à leur profit, aucun accroissement.

Il y a tout lieu de penser que la Cour eut pareillement statué s'il avait été convenu qu'aucun prix ne serait payé aux héritiers du décédé, ou que ce prix sortirait des caisses de l'association. Ces circonstances eussent été sans influence sur la justesse de l'argumentation que nous avons tenue d'après la Chambre Civile elle-même.

Enfin, pour rendre l'impôt exigible, la réversion n'a pas besoin d'être gratuite. D'une part, en effet, la loi ne distingue pas, et, de l'autre, la taxe annuelle remplace un droit de mutation qui était dû aussi bien en cas de cession à titre onéreux qu'en cas de cession gratuite.

La question, cependant, est controversée. Deux jugements : l'un du Tribunal de Reims du 28 mai 1895 (2), l'autre du Tribunal de la Seine du 30 juin 1900 déjà cité (3), approuvés par quelques auteurs (4), — se sont prononcés contre l'opinion que nous émettons. Mais celle-ci a pour elle l'arrêt de la

(1) Sirey, 1903.1.367 (Note de M. Wahl).

(2) *Journ. Enreg.*, n° 25859.

(3) *Rev. Enreg.*, n° 2511.

(4) *Rep. Per. Enreg.*, articles nos 3780, 3781 et 3867.

Chambre Civile du 23 janvier 1895 précité (1), pris comme règle de perception par la Régie dans l'Instruction Générale n° 2886 § 7.

Dans le même sens, on décide que l'impôt est dû : que le prix à payer soit inférieur, ou supérieur, à la valeur de la part de l'associé défaillant (2); qu'il soit fixé d'après les résultats du dernier inventaire social (3); ou qu'il soit, d'avance, déterminé à forfait pour toutes les cessions à intervenir (4).

(1) Sirey, 1895.1.294.

En ce sens, Wahl, *Traité du régime fiscal des sociétés*, tome I, n° 910.

(2) Contra Reims, 13 mai 1899 précité (Sirey, 1906.1.420).

(3) Contra Seine, 30 juin 1900 déjà cité (Sirey, 1902.2.54).

(4) Nogent-le-Rotrou, 15 mars 1907 précité (*Jour. Enreg.*, n° 27647).

SECTION III

RÉGIME SPÉCIAL AUX COLLECTIVITÉS RELIGIEUSES

Toutes les collectivités religieuses : congrégations, communautés et associations, — doivent acquitter la taxe d'accroissement, alors même qu'elles sont douées de la personnalité morale et que leurs statuts ne renferment ni l'une ni l'autre des clauses d'adjonction et de réversion. Elles sont, sans aucune exception, passibles de l'impôt, sans que la loi mette à son exigibilité d'autres conditions que leur seule qualité. Dès lors qu'elle existe, autorisée ou non, admettant ou non l'adjonction et la réversion, — une agrégation religieuse est *de plano* assujettie à la taxe d'accroissement. La combinaison des articles 3 et 4 des lois des 28 décembre 1880 et 16 avril 1895 et 9 de la loi du 29 décembre 1884 ne laisse aucun doute à cet égard. Des arrêts de la Cour de Cassation, extrêmement nombreux, énoncent comme un axiome qu'une collectivité religieuse est « par le seul fait qu'elle est collectivité religieuse » soumise à la taxe annuelle. Ce sont, notamment, les arrêts de la Chambre des Requêtes

des : 4 février 1896, 25 janvier 1897, 29 juillet 1903, 9 décembre 1903 (deux arrêts), 21 décembre 1903 (déjà cité), 15 mai 1905 (1), 15 juillet 1908 et 5 janvier 1909 (deux arrêts) (2); — et ceux de la Chambre Civile des 27 janvier 1896, 23 février 1898, 5 février 1901 et 25 octobre 1905 (déjà cité) (3).

Par application de ce qui précède, la Cour de Cassation a décidé, à plusieurs reprises, qu'une tontine ayant un caractère religieux est astreinte au paiement de la taxe d'accroissement : arrêts de la Chambre des Requêtes des 25 janvier 1897 (précité), 25 juin 1900 et 27 mars 1901 (4).

La loi ne faisant aucune distinction, il faut admettre également que les congrégations autorisées de femmes, sur l'actif desquelles leurs membres n'ont aucun droit éventuel, sont assujetties au même régime que les autres agrégations religieuses.

Cette lourde fiscalité méconnaît si profondément les données les plus certaines du droit que, sous l'empire de la loi de 1884 et bien que son texte parût formel, MM. Wahl et Garnier (5) avaient contesté l'assujettissement des congrégations religieuses autorisées au droit d'accroissement, le décès ou

(1) Respectivement, Sirey : 1897.1.370; 1898.1.55; 1904.1.367; 1905.1.148; 1904.1.470 et 1906.1.147.

(2) Respectivement, *Journ. Enreg.*, nos 27559 et 27647.

(3) Respectivement, Sirey : 1897.1.292; 1898.1.294; 1901.1.423 et 1906.1.420.

Cf. Instruction Générale n° 2788.

(4) Respectivement, Sirey : 1898.1.55; 1901.1.469 et 1901.1.535.

Cf. Cass. Requêtes, 7 janvier 1903 et 6 mai 1903 (Instructions Générales nos 3120 § 1^o et 3131 § 1^o).

(5) Wahl, Notes sous Cass. 27 novembre 1889 (Sirey, 1890.1.537) et Cass. 23 janvier 1893 (Sirey, 1893.1.481); Garnier, *Répertoire général*, tome III, page 858, n° 50.

la retraite de l'un de leurs membres ne pouvant, ni matériellement ni juridiquement, opérer d'accroissement. Ces auteurs avaient cru pouvoir prétendre que la loi avait seulement visé les associations particulières entre membres d'une congrégation autorisée. Cette interprétation, condamnée par la Cour de Cassation (1), n'est plus aujourd'hui soutenable. La loi du 6 avril 1895 — article 3 — oppose très nettement, pour les séparer, les biens « possédés par les congrégations, communautés et associations religieuses, autorisées ou non » aux biens possédés « par les autres sociétés et associations » désignées dans les lois antérieures. Son article 4, en outre, réduit le tarif de la taxe d'accroissement pour les associations déjà atteintes du droit de mainmorte. Cet impôt n'atteignant que les personnes morales, il existe donc des associations, douées de la personnalité civile, soumises cumulativement aux taxes de mainmorte et d'accroissement : ce ne peuvent être que les congrégations autorisées. La Cour de Cassation, en conséquence, a maintenu sa jurisprudence antérieure (2).

Mais il n'est pas inutile d'établir qu'une collectivité religieuse cesse, dès qu'elle perd le caractère religieux, d'être soumise *de plano* à la taxe annuelle pour rentrer dans le droit commun fiscal des associations. La Chambre des

(1) Arrêts des 27 novembre 1889 et 23 janvier 1893 ci-dessus, et arrêt du 22 mars 1892 (Sirey, 1892.1.465).

(2) Arrêts, notamment, des 28 mai 1894, 29 mai 1894, 23 février 1898, 15 avril, 1 et 2 mai 1899, rapportés dans les Instructions Générales nos 2872 § 6, 2967 § 3 et 3004 § 2.

Pour ceux qui pensent que la loi du 1^{er} juillet 1901, ayant déclaré illicites et dissoutes de plein droit les congrégations formées sans autorisation, a fait disparaître sur ce point la matière imposable, la situation est même aujourd'hui inverse. Les congrégations autorisées, seules, sont atteintes par la taxe d'accroissement.

Requêtes, en effet, dans les deux arrêts du 9 décembre 1903 déjà cités (1), a paru décider qu'une association, religieuse à son origine pour aider dans sa mission une congrégation religieuse, demeure religieuse et est, comme telle, passible de l'impôt, alors même que la congrégation qu'elle soutenait a disparu. Cette survivance de l'effet à la cause est inadmissible. La taxe d'accroissement est due périodiquement. Elle ne constitue pas un droit unique, établi sur une association lors de sa naissance et dont elle s'acquitte ensuite par fractions : la preuve en est que cette taxe est chaque année calculée sur la valeur des biens déclarés par l'association. Si donc cette dernière cesse d'être religieuse, elle n'est plus, pour l'avenir, soumise à l'impôt que si elle réunit les conditions exigées des associations non religieuses. Cette solution résulte implicitement de l'arrêt de la Chambre Civile du 2 mars 1904 cité plus haut (4) : la Cour, après avoir constaté que l'association défenderesse avait, à l'origine, le caractère religieux et que des modifications avaient été, dans la suite, apportées à ses statuts mais sans changer l'objet primitif de l'association laquelle restait religieuse, a décidé *qu'en conséquence* la taxe d'accroissement était toujours due.

(1) Note de M. Wahl sous cet arrêt et sous Cass. Civile, 6 février 1905 déjà cité (Sirey, 1905.1.532).

(2) Sirey, 1905.1.359 (Note de M. Wahl).

Cf. Cassation : 7 mars 1900 (Sirey, 1901.1.369); 4 février 1903 (Sirey, 1903.1.537) et 27 juin 1905 déjà cité (Sirey, 1906.1.417.)

SECTION IV

DÉTERMINATION DES COLLECTIVITÉS RELIGIEUSES

Que faut-il entendre par « collectivités religieuses ? » Sont réputées telles par les lois de 1884 et 1895 : les congrégations, les communautés et les associations religieuses.

Il est assez facile de donner une satisfaisante définition de la congrégation et de la communauté religieuses. La congrégation religieuse est un ensemble de personnes ayant prononcé des vœux religieux, soumises à une règle commune de vie spirituelle et temporelle, vivant en commun, obéissant à une direction unique. La communauté religieuse est la forme sous laquelle vit la congrégation : elle en est une fraction. Elle consiste en un groupement d'individus présentant les particularités d'existence que nous venons d'énumérer et ayant à sa tête un supérieur.

L'expression « association religieuse » a été créée par la loi de 1884 ; elle figure également dans la loi de 1895. Mais ni l'une ni l'autre ne l'ont définie. Il nous faut donc rechercher à quelles conditions une association est « religieuse » et

déterminer les traits essentiels qui, d'une part, la différencient des autres agrégations religieuses et, d'autre part, la distinguent des associations non religieuses.

§ 1^{er}

OPINIONS DOCTRINALES

Deux, principalement, ont été formulées. Pour l'une, le caractère religieux d'une association s'apprécie par les personnes qui la composent : une association religieuse est celle dont les membres ont une profession religieuse « quitte à rechercher s'il ne doit pas exister, entre ces religieux, des liens spéciaux » (1). D'après l'autre, la nature religieuse d'une association lui est donnée par son but : est religieuse l'association dont l'objet est religieux.

I. *Théorie de l'association religieuse caractérisée par ses membres.*

Cette théorie a été exposée et défendue par M. Wahl dans de très abondantes Notes de jurisprudence publiées dans le *Sirey* et dans son *Traité de droit fiscal* (2).

(1) Wahl, *Traité de droit fiscal*, tome I, n° 411.

(2) Notes sous Cassation : 3 janvier 1894 (Sirey, 1895.1.145); 28 avril 1896 (Sirey, 1897.1.373); 14 avril 1897 (Sirey, 1898.1.289); 18 octobre 1897 (Sirey, 1898.1.291); 22 novembre 1899 (Sirey, 1900.1.

Les travaux préparatoires des lois de 1880, 1884 et 1895 en ont fourni les données essentielles.

Les promoteurs de la loi du 28 décembre 1880 visaient directement et exclusivement le clergé régulier. Cette volonté apparaissait clairement dans le projet de la loi voté par la Chambre des Députés. Le Sénat lui a enlevé son caractère de loi d'exception et en a retranché les expressions qui faisaient allusion aux congrégations religieuses. Mais l'idée première de mesures fiscales, arme contre les seuls groupements de religieux, a été reprise et réalisée par loi de 1884. M. Jules Roche, rapporteur général du budget de 1884, a fait, à cet égard, à la Chambre des Députés, des déclarations caractéristiques. Faisant allusion au projet de la loi de 1880, il a dit : « La rédaction préparée sous la direction de M. Henri Brisson ne fut pas définitivement adoptée. Elle ne laissait place à aucune équivoque, à aucune fuite. Elle visait, directement et nominativement, ces associations spéciales qu'on ne peut désigner que par leur nom : les congrégations religieuses. Le Sénat craignit de faire paraître une loi d'exception... et il remplaça les mots « congrégations et communautés religieuses » par des définitions ». Et M. Roche concluait, pour parer à toutes « fuites » et à toutes « équivoques », au vote de l'actuel article 9 de la loi du 29 décembre 1884 (1). Or ce texte parle des « congrégations, commu-

241); 7 mars 1900 (Sirey, 1901.1.369); 9 mai 1900 (Sirey, 1901.1.465); 25 juin 1901 (Sirey, 1901.1.469).

Traité de droit fiscal, tome I, nos 411 et suivants.

M. Wahl a résumé sa théorie dans une note de son *Traité du régime fiscal des sociétés*, tome I, page 453, note 7.

(1) Sirey, *Lois annotées*, 1885, page 750, 2^{me} colonne; cf. page 751, 2^{me} colonne.

nautés et associations religieuses ». Il y a lieu de croire que, poursuivant les mêmes visées, le législateur a employé, dans le sens où l'entendait le projet de la loi de 1880, la locution « association religieuse ». Celle-ci, à vrai dire, ne figurait pas dans l'amendement Brisson lequel nommait « les congrégations, *corporations* et communautés religieuses ». A cette formule, la Chambre des Députés, sur la proposition du Gouvernement et de la Commission du budget, a substitué celle de « communautés, congrégations et *associations* religieuses ». Mais cette modification a fait partie d'un remaniement général apporté à l'amendement Brisson pour préciser les règles de perception de l'impôt, non pour changer la liste des redevables (1). Et si l'on se demande, connaissant le but cherché par les auteurs du projet de la loi de 1880, dans quel sens ils entendaient les mots « corporations religieuses », il paraît difficile de prétendre qu'ils y ont vu autre chose qu'une collectivité entre religieux. Placé, dans le texte, entre les termes de « congrégation » et de « communauté » qui désignent certainement des associations entre religieux, le mot « corporation » ne pouvait que viser toutes les autres agrégations formées entre membres du clergé régulier, quel qu'en fut le but, pourvu que non lucratif.

Non moins probants sont les travaux préparatoires de la loi de 1895. Un député avait émis la crainte que la rédaction proposée, devenue l'article 3 de la loi, concernât seulement les communautés religieuses et que les associations non religieuses, c'est-à-dire, d'après lui, « un grand nombre de sociétés laïques ou confessionnelles », jusque là soumises au droit d'accroissement, échappassent à la taxe annuelle (2).

(1) Sirey, *Lois annotées*, 1881, page 69, 1^{re} colonne.

(2) Sirey, *op. cit.*, 1895, page 1046, 3^{me} colonne.

Il opposait donc, aux associations religieuses, celles laïques et confessionnelles et considérait, comme ne rentrant point dans les premières, des associations formées cependant dans un but religieux. Le Président du Conseil des Ministres répondit que le texte nouveau « n'exempterait pas les sociétés laïques rentrant dans les termes de la loi de 1880. » « En dehors des congrégations catholiques », a-t-il ajouté, « il y a un certain nombre de sociétés, ou composées exclusivement de laïques, ou ayant un caractère professionnel non catholique, qui paient... la taxe d'accroissement. Non, le caractère laïque ne suffit pas à exempter une association de l'impôt... (1) ». « Rien ne nous paraît plus clair », écrit M. Wahl ; « la société laïque s'oppose à l'association religieuse... cette dernière est celle qui a un caractère *professionnel*, qu'elle soit catholique ou non ; c'est donc celle qui est formée entre personnes ayant une profession religieuse... » (2).

Enfin, en accolant dans les lois de 1884 et de 1895 aux mots congrégations, communautés et associations, l'épithète commune de « religieuses », le législateur n'a pu vouloir donner à ce qualificatif, employé une seule fois, deux sens différents et opposés : or, une congrégation et une communauté sont religieuses parce qu'elles sont exclusivement composées de religieux ; leur but ne sert nullement à les caractériser (3).

(1) Sirey, *Lois annotées*, page 1047, 2^{me} colonne.

(2) Note sous Cass., 7 mars 1900 précité (page 370, 3^{me} colonne).

(3) Dans la note ci-dessus, M. Wahl invoque encore, à l'appui de sa théorie, les dispositions des articles 3 § 1^o de la loi du 28 décembre 1880, — et 2 de la loi du 1^{er} juillet 1901.

M. l'Avocat Général Sarrut, dans ses conclusions relatives aux pourvois tranchés par les trois arrêts de la Chambre Civile du 4 février 1903 ci-après cités, ayant adopté la doctrine de M. Wahl, s'est longuement étendu sur l'appui qu'elle rencontre dans la loi du 1^{er} juillet 1901 (Sirey, 1903.1.537).

Une association étant religieuse dès qu'elle est composée de religieux, que faut-il entendre par des « religieux » ?

Le Tribunal de la Seine, dans un jugement du 3 mai 1889 (1), a décidé qu'une association n'est pas religieuse si elle est formée entre prêtres séculiers. Il faudrait donc que tous les membres de l'association religieuse appartenissent au clergé régulier. La Cour de Cassation, au contraire, dans son arrêt du 3 janvier 1894 (2), a considéré comme religieuse une association formée entre congréganistes et ecclésiastiques séculiers. A moins de penser que, dans la loi de 1884, l'expression « association religieuse » fait double emploi avec celle de « congrégation » ou de « communauté religieuse », il faut ainsi reconnaître qu'il n'y a aucune raison juridique de décider que n'est pas religieuse, l'association formée entre prêtres séculiers, ou entre ceux-ci et des congréganistes, ou entre congréganistes appartenant à des communautés différentes.

Il n'est donc pas nécessaire pour qu'une association soit religieuse : que ses membres vivent en commun — en cela l'association se distingue de la communauté — ; qu'ils appartiennent à un même Ordre ; qu'ils se consacrent exclusivement à des exercices de piété ; ni que, d'une manière générale, il existe entre eux un lien religieux et une règle spirituelle commune. Il n'est pas indispensable, non plus, que le groupement constitué par l'association religieuse soit reconnu par les pouvoirs ecclésiastiques. Il faut, et il suffit,

(1) Sirey, 1892.2.28 (Note de M. Wahl).

(2) Ceci n'est pas contradictoire avec ce que nous savons des intentions du législateur de 1880, car la rédaction sortie des modifications apportées par le Sénat au projet voté par la Chambre est très compréhensive.

que, considérés individuellement, les membres de l'association appartiennent tous à la profession religieuse (1).

Une association entre religieux et laïques n'a donc pas le caractère religieux, sauf si elle est formée pour assurer l'existence d'une congrégation ou d'une communauté religieuse. Dissimulant celles-ci, elle ne s'en distingue pas; elle en est un élément constitutif (2).

Plusieurs critiques ont été formulées contre cette théorie. Elles s'appuient :

a) sur les travaux préparatoires des lois fiscales : nous verrons plus loin les conclusions, très différentes de celles précédentes, tirées de leur étude par M. Naquet ;

b) sur la langue usuelle ;

Une association entre religieux s'appelle, a-t-on dit (3), non « une association religieuse » mais « une association de religieux ». Il est facile de répondre qu'une congrégation est également une « congrégation de religieux ». Aussi la loi ne manque pas de la qualifier de « congrégation religieuse ».

D'autre part, des associations laïques, comme les confréries de pénitents, portent le nom d'associations religieuses. « Si cette constatation est exacte », dit M. Wahl (4), « — et elle ne l'est pas, ces sortes de réunions n'étant jamais qualifiées que de confréries, — elle prouverait contre nos adversaires. Car il serait inconcevable que la loi eût visé des collectivités qui, n'ayant à peu près jamais de patrimoine, ne peuvent être

(1) Notes de M. Wahl sous Cass. 28 avril 1896 et 22 novembre 1899, précités.

(2) Notes de M. Wahl sous Cass. 21 décembre 1903 (Sirey, 1904.1.470) et 9 décembre 1903 (Sirey, 1905.1.148).

(3) Naquet, *Traité des droits d'enregistrement*, tome III, n° 1049.

(4) *Traité de droit fiscal*, tome I, n° 411, page 386. Cf. Note sous Cass. 7 mars 1900, précité.

assujetties à des impôts calculés sur un patrimoine. La loi a visé des collectivités susceptibles d'être imposées ».

c) sur le fait que, si la profession de ses membres est la caractéristique de l'association religieuse, celle-ci ne peut exister que dans le culte catholique (1) ;

Cette assertion, pour M. Wahl, est fausse et inopérante : fausse « parce que les tribunaux ont eu à statuer sur des associations formées entre membres du clergé protestant » ; inopérante « parce que les congrégations existant, elles, uniquement dans le culte catholique, il ne serait pas incompréhensible que les associations religieuses se rencontrassent, elles aussi, seulement dans ce culte ».

Ajoutons — et ceci n'est pas un paradoxe — que la théorie que nous venons d'exposer tient incontestablement beaucoup plus compte du but poursuivi par les associations que le système qui se rattache, directement et exclusivement, à ce but. Ce n'est pas celui immédiat, en effet, qu'il faut considérer, mais celui final. Une association entre religieux, sans but lucratif, se propose toujours, par essence même, le développement, sous toutes leurs formes, de l'idée et des principes religieux.

II. *Théorie de l'association religieuse caractérisée par son but.*

La doctrine, d'après laquelle la nature religieuse d'une association est déterminée par son but, a été développée par

(1) Naquet, *Traité des droits d'enregistrement*, tome III, n° 1049.

M. Naquet dans son *Traité des droits d'enregistrement* (1).

Nous venons d'en voir la partie négative en commentant la théorie de « l'association religieuse entre religieux ». Disons, pour la compléter, que M. Naquet déclare « peu heureuses » les citations faites par M. Wahl à l'appui de son système « car, si on consulte les documents qu'elles visent, on s'aperçoit bien vite qu'ils ont une toute autre portée ». Notamment, le discours prononcé par M. Jules Roche à la Chambre des Députés et dont nous avons rapporté un extrait, lui semble « étranger à la question de savoir ce que c'est qu'une association religieuse » (2).

La partie constructive de la théorie consiste uniquement en ces deux propositions que nous citons textuellement : « Il résulte manifestement des travaux préparatoires qu'on a voulu atteindre les associations laïques ayant le même objet et les mêmes idées que les congrégations. (Discours de M. Roger-Marvaise au Sénat, séance du 25 décembre 1880, — et de MM. Wilson et Brisson à la Chambre des Députés, séance du 28 décembre 1880) ». Et : « N'est-ce pas par leur objet, par le but qu'elles se proposent, que toutes les autres associations sont caractérisées? Qu'est-ce qu'une association commerciale, scientifique, littéraire, artistique, agricole... si ce n'est l'association qui est destinée à réaliser une œuvre commerciale, scientifique, littéraire, artistique ou agricole. Ne serait-il pas étrange qu'il en fût autrement pour les associations religieuses? Et, s'il en était autrement, si, contrairement au langage courant et au bon sens pratique, le législateur

(1) Tome III, 2^{me} édition, n° 1049, pages 80 à 93.

(2) M. Wahl a relevé cette assertion dans sa Note sous Cass. 22 novembre 1899, précitée.

avait donné une autre portée à ces mots, n'est-il pas de toute évidence qu'on en trouverait la preuve dans les travaux préparatoires ? »

M. Wahl n'a pas manqué de répondre à cette dernière argumentation qu'il ne serait guère plus risqué de soutenir que, l'épithète ajoutée au mot « propriété » désignant souvent la qualité du propriétaire, dans l'expression propriété communale par exemple, elle a, en toutes circonstances, la même portée, et qu'ainsi la propriété artistique est la propriété de tous les biens appartenant à des artistes. Dans le premier cas, l'adjectif se rapporte à la qualité du propriétaire; dans le second cas, à la nature du droit, objet de la propriété. « Il n'y a rien d'absolu en ces matières; aucune expression ne peut être interprétée par une décomposition des mots qu'elle contient; elle doit être définie en elle-même par la recherche du sens que donne, à la combinaison des mots dont elle est formée, la loi ou le langage vulgaire... » (1).

III. *Théories diverses.*

Aucun des systèmes de MM. Wahl et Naquet n'a rallié une majorité d'auteurs.

Pour M. Guillemin (2), les associations religieuses se distinguent par leur but, lequel doit être, exclusivement, de faciliter l'œuvre d'une congrégation ou d'une communauté.

M. Binet (3) pense que les associations religieuses sont, en

(1) Note sous Cass. 7 mars 1900, déjà citée.

(2) *Revue de l'Enregistrement*, n° 1928.

(3) *Revue Critique*, année 1900, page 273.

dehors de celles qui sont une dépendance d'une congrégation, celles-là constituées entre personnes soumises à une même règle spirituelle et unies par un même lien religieux.

M. Garnier, après avoir dit, très nettement, dans son *Répertoire général* (1), qu'une association entre religieux est religieuse, est moins affirmatif dans le supplément de son ouvrage. Il lui semble nécessaire « que les membres d'une association soient unis au moins par un lien spirituel » pour que cette association soit religieuse (2).

Le *Traité alphabétique des droits d'enregistrement* admet que l'association, sans destination pieuse, peut être religieuse, que la société entre membres d'une congrégation est toujours religieuse mais que, s'il s'y mêle des laïques, elle ne l'est pas (3). Dans le supplément du même ouvrage, au contraire, M. Maguéro déclare « que l'on doit considérer comme formant une association religieuse, toute réunion de personnes qui se concertent et agissent dans un but commun de piété et de religion, sans pour cela constituer une congrégation canoniquement constituée » (4).

§ 2^{me}

JURISPRUDENCE

La Chambre des Requêtes s'est longtemps gardée de faire, en la matière, usage du droit qui lui appartient de reviser les

1 7^{me} édition, tome IV, V^o Congrégation, n^o 53.

2) V^o Congrégation, n^o 6.

3) Tome I, V^o Congrégation, n^{os} 16 et suivants.

4) V^o Congrégation, n^o 3.

appréciations des juges du fond. Elle s'est abstenue de poser des principes et de donner une définition de l'association religieuse, s'appropriant, ou plutôt acceptant sans contrôle, les solutions fondées par les Tribunaux sur les circonstances du fait.

La Chambre Civile, elle aussi, avait, dès l'abord, évité de se prononcer en droit (1). Sur des pourvois relativement récents elle a, enfin, interprété nettement les dispositions fiscales soumettant à la taxe d'accroissement les associations religieuses. Par trois arrêts du 4 février 1903 (2) elle a, malgré les conclusions contraires de M. l'Avocat Général Sarrut, décidé que sont religieuses les associations qui « même sans présenter le caractère de congrégations ou de communautés, sont, à titre principal et prédominant, constituées dans un but religieux. »

La Cour n'a pas cru devoir justifier sa définition. Elle s'est bornée à répéter, sans le prouver, que l'association religieuse est celle formée dans un but religieux. Cette affirmation, qui tient lieu de raisonnement, n'enlève donc rien de sa force à l'argumentation présentée par M. Wahl à l'appui de la thèse adverse.

La Chambre des Requêtes a paru hésiter dans l'arrêt du 21 décembre 1903, cité plus haut, à suivre la doctrine de la Chambre Civile. Mais sa répugnance a été de courte durée.

(1) Il était, en conséquence, difficile de dégager d'un nombre d'ailleurs considérable d'arrêts, l'idée directrice de la jurisprudence, l'indication révélatrice d'une opinion. Aussi M. Wahl (note sous Cass. 22 novembre 1899) et M. Naquet (*op. cit.*, tome III, n° 1049) revendiquaient-ils l'un et l'autre, pour leur théorie, l'appui des décisions de la Cour de Cassation.

(2) Sirey : 1903.I.537 (Note de M. Wahl); 1904.I.147 (Note de M. Wahl); 1904.I.150.

Conformément à sa tradition, elle s'est rangée à la jurisprudence de la Chambre Civile dans les arrêts, notamment, des 15 mai et 17 juillet 1905 (1).

La jurisprudence des deux Chambres, depuis lors, ne s'est pas démentie. Citons seulement les arrêts de la Chambre des Requêtes des 4 juin 1907 (deux arrêts), 2 juillet 1907 (deux arrêts) (2), 4 et 25 novembre 1907, 19 mai 1908 (trois arrêts), 15 et 22 juillet 1908 et 5 janvier 1909 (3), — et ceux de la Chambre Civile des 18 janvier 1904 (deux arrêts), 2 mars 1904, 27 juin 1905, 25 octobre 1905, 22 novembre 1905, 13 mai 1907 (deux arrêts) et 15 mai 1907 (4).

Les Tribunaux d'Instance jugent généralement comme la Cour de Cassation (5).

Parmi les décisions divergentes, signalons celles des Tribunaux de Pont-Levêque, du 8 août 1905 (6), — et de Pau, du 8 mars 1906, déjà citée (7), d'après lesquelles l'association religieuse se caractérise par la profession religieuse de ses membres. Le jugement du Tribunal de Chartres

(1) Sirey, 1906.1.147 et 1906.1.419.

(2) Respectivement : Sirey, 1908.1.356 et *Journ. Enreg.*, n° 27327.

(3) Respectivement, *Journ. Enreg.*, nos 27376, 27386, 27504, 27505, 27506, 27559, 27560 et 27647.

L'arrêt du 25 novembre 1907 est indiqué au *Rep. Per. Enreg.* (n° 11567) comme étant du 26 novembre 1907.

(4) Respectivement, Sirey : 1905.1.147; 1905.1.359 (Note de M. Wahl); 1906.1.417 (Note de M. Wahl); 1906.1.420; 1906.1.425; 1908.1.38 (Note de M. Wahl) et 1908.1.42 (Note de M. Wahl).

(5) Très nombreuses citations dans Wahl, *Traité du régime fiscal des sociétés*, tome I, page 452, note 1 et dans le *Répertoire Périodique de l'Enregistrement*, table alphabétique 1903-1907, pages 827 et suivantes.

(6) *Rep. Per. Enreg.*, n° 11282.

(7) *Rep. Per. Enreg.*, n° 11299.

du 27 décembre 1905 (1), dont nous avons plus haut fait usage, a nié également qu'une association poursuivant un but religieux soit, par cela seul, religieuse, mais il s'est fondé, comme nous le verrons, sur des motifs très particuliers.

§ 3^{me}

SOLUTIONS DE LA RÉGIE

Les arrêts du 4 février 1903 ont mis fin aux incertitudes et aux errements de l'Administration. Celle-ci avait d'abord décidé, par une Solution du 19 janvier 1889, que toute association entre congréganistes était religieuse. Trois Solutions des 24 février 1890 et 3 janvier et 6 mars 1891 ont ensuite requis, entre les membres de l'association religieuse, un lien religieux et une règle spirituelle commune. Des Solutions des 29 mai et 27 juillet 1894 ont exigé davantage encore ; l'association religieuse devait présenter à la fois : la destination pieuse, le lien religieux et la règle spirituelle commune. La Régie est ensuite revenue à une plus saine appréciation des faits : dans une Solution du 15 juin 1899, elle a établi que la destination pieuse est le seul signe caractéristique de l'association religieuse.

Les trois arrêts de la Chambre Civile du 4 février 1903 ont définitivement fixé l'Administration dans cette doctrine qu'elle a transmise à ses agents, comme règle de perception, dans les Instructions Générales n^{os} 3120 § 2, 3228 § 3 et 3255 § 3.

(1) *Rep. Per. Enreg.*, n^o 11300.

§ 4^{me}

DÉVELOPPEMENT DE LA JURISPRUDENCE

La question doit être considérée comme tranchée, sinon définitivement aucun arrêt des Chambres Réunies n'étant encore intervenu, au moins provisoirement. Mais la formule de la Cour de Cassation — c'est là une sérieuse raison de douter de sa valeur — n'est claire qu'en apparence. En quelles circonstances, notamment, le but d'une association est-il, « à titre principal et prédominant », religieux ?

Aussi le nombre des décisions judiciaires rendues depuis les arrêts du 4 février 1903 est-il demeuré considérable. Si l'on néglige quelques jugements fort divergents et restés isolés dans leur singularité, le dépouillement de cette jurisprudence permet de considérer, comme à peu près acquis, les points suivants :

I. *Application et confirmation du principe que l'association religieuse est celle « constituée à titre principal et prédominant dans un but religieux ».*

Il n'est pas nécessaire, pour qu'une association soit religieuse, qu'il existe, entre ses membres, un lien religieux et une règle spirituelle et une vie communes : arrêts de la Chambre des Requêtes des 4 juin et 2 juillet 1907 précités, — ni que l'association soit canoniquement constituée : ce point était déjà admis avant que la Chambre Civile n'instaurât sa jurisprudence actuelle.

Le caractère religieux d'une association ne suppose pas davantage l'existence « d'un établissement mettant en valeur l'activité ou le patrimoine de l'association » : ceci résulte, au moins implicitement, de toutes les décisions en la matière (1).

Une association n'est pas religieuse uniquement parce qu'elle utilise les services de congréganistes ou de religieux : arrêt de la Chambre Civile du 15 mai 1907 (2), jugements des Tribunaux de Pont-Levêque, du 8 août 1905 (3), et de la Seine, du 27 juillet 1906 (4).

Le but religieux doit être « principal et prédominant » pour caractériser l'association ; s'il n'est qu'accessoire, l'association n'est pas religieuse : tous les arrêts déjà cités et ceux dont nous allons parler ont rappelé et appliqué ce principe.

II. *Détermination du « but religieux ».*

Sont considérés comme des buts religieux :

1^o L'assistance prêtée à une congrégation ;

L'association créée pour assurer à une congrégation une existence de fait, pour lui procurer des ressources matérielles, pour lui permettre de continuer ses œuvres et d'exercer son action, pour la soustraire aux poursuites fiscales en dissimulant son véritable caractère, — est religieuse.

Ainsi ont été déclarées religieuses des associations constituées :

a) pour entretenir et conserver des immeubles formant,

(1) Contra Chartres, 27 décembre 1905, précité (jugement cassé).

(2) Sirey, 1908.1.42.

(3) *Rep. Per. Enreg.*, n^o 11282.

(4) Sirey, 1908.2.55.

dans leur ensemble, un monastère et dont la jouissance tout entière était entre les mains des membres d'une congrégation : arrêts de la Chambre des Requêtes des 21 décembre 1903 et 22 juillet 1908 (Trappistes de la Meilleray) (1) ;

b) pour se substituer à une ancienne association tontinière religieuse chargée de gérer les biens occupés par des religieuses : arrêt de la Chambre des Requêtes du 3 avril 1906 (Société de la Paix, à Bordeaux) (2) ;

c) pour rendre à sa destination première une ancienne abbaye : arrêt de la Chambre des Requêtes du 17 juillet 1905 (Société de Saint-Maur-de-Glanfeuil) (3) ;

d) pour racheter les biens d'une congrégation vendus sur saisie à la requête du fisc, et les louer à un membre de la congrégation expropriée : arrêt de la Chambre Civile du 13 mai 1907 (Société anonyme immobilière de Péronne) (4) ;

e) pour permettre à une congrégation de fonder de nouvelles communautés sans recourir à l'autorisation gouvernementale : arrêt de la Chambre des Requêtes du 23 octobre 1906 (Société des Services hospitaliers, à Nantes) (5) ;

f) pour acquérir des immeubles, et les mettre à la disposition d'une congrégation, dans le but d'assurer le développement et le succès d'une œuvre déjà existante : 2 arrêts de la Chambre des Requêtes du 9 décembre 1903 (MM. Exbrayat, Gilles et Vuillermoz, à la Seyne) (6) ;

g) pour soustraire une congrégation à la taxe de main-

(1) *Rep. Per. Enreg.*, nos 10676 et 11734.

(2) Sirey, 1907.1.289 (Note de M. Wahl).

(3) Sirey, 1906.1.419 (Note).

(4) Sirey, 1908.1.38 (Note).

(5) *Rep. Per. Enreg.*, n° 11313.

(6) Sirey, 1905.1.148 (Note)..

morte : arrêt de la Chambre des Requêtes du 23 octobre 1906 ci-dessus ;

h) pour prolonger l'action d'une congrégation dissoute en mettant à la disposition de ses membres des locaux où ils puissent, individuellement, continuer les œuvres de l'ancienne congrégation, notamment les œuvres d'enseignement ;

C'est ce qui se dégage des arrêts de la Chambre des Requêtes des : 23 octobre 1906 (2^o espèce, Société civile des écoles catholiques de Saint-Roch) (1) ; 4 juin 1907 (2 arrêts, Société anonyme immobilière de Guingamp et Société civile immobilière de la rue de l'Hôpital, à Lorient) (2) ; 2 juillet 1907 (Société agricole et viticole de Kouba) (3) ; 26 novembre 1907 (Société d'établissements scolaires, à Limoges) (4) ; 19 mai 1908 (Société anonyme immobilière de la rue de la Flèche, à Bordeaux) (5) ; 5 janvier 1909 (2 arrêts, Société anonyme immobilière de Chartres et Société d'éducation chrétienne de Nogent-le-Rotrou) (6) ;

i) pour permettre à une congrégation de continuer son enseignement après une laïcisation : arrêt de la Chambre des Requêtes du 31 octobre 1906 (Société civile des écoles chrétiennes de Château-Chinon) (7).

Dans les diverses espèces qui précèdent, les immeubles appartenant aux associations étaient mis par elles à la disposition des congrégations soit gratuitement, soit moyennant un loyer insignifiant ou simulé, soit en vertu d'un bail dont le prix n'était pas réclamé.

(1) Sirey, 1908.1.36.

(2) Sirey, 1908.1.356.

(3) *Rep. Per. Enreg.*, n^o 11471.

(4) *Rep. Per. Enreg.*, n^o 11567.

(5) *Rep. Per. Enreg.*, n^o 11689.

(6) *Rep. Per. Enreg.*, n^o 11844.

(7) Sirey, 1908.1.37.

Faut-il aller plus loin et considérer comme religieuse l'association qui loue un immeuble à une congrégation, alors que le bail est sérieux, qu'il est exécuté, et que l'association bailleresse n'a pas pour but de dissimuler la congrégation locataire? Deux des arrêts rendus par la Chambre Civile le 4 février 1903 (1) se sont prononcés pour l'affirmative. Mais l'exactitude de ces décisions est très douteuse. C'est donc justement, croyons-nous, que la Chambre Civile, dans un arrêt du 22 novembre 1905 (2), s'est déjugée et a adopté l'opinion contraire.

2° La construction, la conservation et l'entretien d'églises, de chapelles, de temples, de lieux de pèlerinages : arrêts de la Chambre Civile des 27 juin 1905 (Société civile Montheil-Larochefoucauld) (3); 13 mai 1907 (Société immobilière de Saint-Charles-de-Vertus, à Châlons-sur-Marne) (4); 24 novembre 1908 (Société civile des immeubles de la Société Evangélique de France) (5);

3° La célébration d'offices religieux, l'accomplissement en commun d'exercices de piété ou de devoirs religieux : arrêts de la Chambre des Requêtes des 4 février 1903 (6) et 15 mai 1905 (Société versaillaise immobilière) (7);

Les confréries, par conséquent, sont des associations religieuses.

4° L'organisation et le fonctionnement d'œuvres reli-

1) Ceux rapportés dans Sirey, 1903.1.537 et 1904.1.147.

(2) Sirey, 1906.1.123.

(3) Sirey, 1906.1.417 (Note).

(4) *Journ. Enreg.*, n° 27302.

(5) *Rep. Per. Enreg.*, n° 11718.

(6) Sirey, 1904.1.147.

(7) Sirey, 1906.1.147.

gieuses, — celle, par exemple, de propagande en faveur d'une religion déterminée : arrêt de la Chambre des Requêtes du 6 mai 1903 (1) ;

5° L'assistance prêtée à une œuvre religieuse, — notamment au moyen de subventions : arrêt de la Chambre des Requêtes du 23 octobre 1906 (2^e espèce, Société civile des écoles catholiques de Saint-Roch) ;

6° L'instruction, — lorsqu'elle est donnée dans un sens principalement confessionnel ;

C'est ce qui résulte, indépendamment des arrêts déjà cités sous le numéro premier (1^o, lettres *h* et *i*) ci-dessus, de ceux de la Chambre des Requêtes du 23 octobre 1906 (1^{re} espèce, Société d'enseignement catholique du diocèse de Cambrai) (2), — et de la Chambre Civile du 25 octobre 1905 (Société anonyme des écoles chrétiennes libres de la ville de Reims) (3).

En cette circonstance, la composition du personnel enseignant est indifférente pour caractériser l'association : jugements des Tribunaux de Chartres du 27 décembre 1905 et de Nogent-le-Rotrou du 15 mars 1907, précités. Un jugement rendu par le Tribunal d'Arras le 9 novembre 1904 (4) cependant, pour décider qu'une « Société civile d'enseignement » n'était pas religieuse, a formellement relevé le fait qu'elle n'utilisait dans ses services que des laïques.

Une association pour la fondation et l'entretien d'écoles n'est certainement pas religieuse par cela seul qu'elle adjoint, à l'étude des matières des programmes officiels, celle des rudiments d'une religion, du catéchisme par exemple. L'instruc-

(1) Sirey, 1904.1.531.

(2) Sirey, 1908.1.33.

(3) Sirey, 1906.1.420.

(4) *Rep. Per. Enreg.*, n° 10988.

tion religieuse, en effet, n'est alors que l'accessoire : arrêt de la Chambre Civile du 13 mai 1907 (1) et jugement du Tribunal de la Seine du 27 juillet 1906 (2), déjà cités ; jugement du Tribunal de la Seine du 11 mai 1905 (3).

D'après les deux premières de ces décisions il en est ainsi, et l'association ne peut être considérée comme religieuse, même si l'enseignement est donné par des congréganistes.

Le fait de n'admettre dans une école que des enfants appartenant à une religion déterminée semble également insuffisant, à lui seul, pour donner à une association le caractère religieux (4).

7° L'assistance fournie dans un but confessionnel, — comme cela peut se présenter dans les œuvres de patronage : arrêt de la Chambre Civile du 13 mai 1907 (Société immobilière de Saint-Charles-de-Vertus) précité (5) ;

Mais ne constitue pas une association religieuse celle ayant pour objet l'exploitation d'un orphelinat destiné aux seuls enfants de familles protestantes, auxquels l'instruction religieuse doit y être donnée par un ministre du culte : jugement du Tribunal de Marmande du 14 janvier 1905 (6).

N'a pas davantage le caractère religieux l'association fondée dans un but philanthropique et qui emploie dans ses cliniques et ses orphelinats des religieuses, dès lors que celles-

(1) Sirey, 1908.1.42 et *Rep. Per. Enreg.*, n° 11448.

M. Wahl, dans une note sous cet arrêt, en a contesté l'autorité. L'observation qui accompagne le même arrêt, dans le *Répertoire Périodique*, est conforme à sa doctrine.

(2) Sirey, 1908.2.55.

(3) Sirey, 1907.2.285.

(4) Les trois arrêts de la Chambre Civile du 4 février 1903, plusieurs fois cités, paraissent s'être prononcés en sens contraire.

(5) *Journ. Enreg.*, n° 27302.

(6) *Rép. Per. Enreg.*, n° 11077. Dans le même sens, Rennes, 20 juillet 1903 (*Rev. Enreg.*, n° 3418).

ci occupent sans bail les locaux de l'association et qu'elles sont révocables à sa volonté : jugement du Tribunal de Pont-Lévêque du 8 août 1905 précité (1).

III. *Etablissement du but religieux. Présomptions.*

Pour établir le caractère religieux d'une association, la Régie, de droit commun, peut recourir à tous les moyens de preuve. Elle est donc recevable à invoquer des présomptions tirées soit de faits constants, soit d'actes parvenus par les voies légales à sa connaissance (2). Les décisions rendues à ce sujet sont extrêmement variées. Nous n'indiquerons que les principales.

Des présomptions peuvent résulter de la combinaison, avec d'autres faits :

1^o De l'existence, entre les membres de l'association, d'un lien religieux et d'une règle spirituelle commune, — ou de la disposition des statuts imposant aux associés l'arbitrage d'un évêque : arrêt de la Chambre Civile du 9 mai 1900 (3) ;

2^o De ce que l'association a acquis en bloc les biens d'une congrégation, — de ce qu'elle exploite des biens ayant appartenu à une congrégation : arrêt de la Chambre Civile du 13 mai 1907 (Société anonyme immobilière de Péronne) (4), — de ce qu'elle met des immeubles lui appartenant à la disposition

(1) *Rep. Per. Enreg.*, n^o 11282.

(2) Cassation : 2 mars 1904, 15 mai 1905, 17 juillet 1905, 25 octobre 1905, 22 novembre 1905, précités, notamment.

Note de M. Wahl sous Cass. 23 décembre 1903 (Sirey, 1904.1.465) ; Instruction Générale n^o 3037 § 5.

(3) Sirey, 1901.1.465.

(4) Sirey, 1908.1.38.

gratuite des membres d'une congrégation dispersée ou qu'elle les leur afferme : arrêts de la Chambre des Requêtes des 15 mai et 17 juillet 1905, ci-dessus ;

3° Des dispositions des statuts défendant la cession des actions sans l'agrément de la société : arrêt de la Chambre des Requêtes du 31 octobre 1906, — réservant à la société le droit de racheter ses actions moyennant un prix fixé par elle : arrêt de la Chambre des Requêtes du 23 octobre 1906 (Société d'enseignement catholique du diocèse de Cambrai), — prévoyant la dissolution d'une société immobilière au cas où il deviendrait impossible de donner l'instruction chrétienne : arrêt de la Chambre des Requêtes du 31 octobre 1906 (Société civile des écoles chrétiennes de Château-Chinon) ;

4° De la non-distribution de dividendes ;

5° De délibérations de l'assemblée générale louant les associés de poursuivre un but moral au prix de sacrifices pécuniaires : arrêt de la Chambre des Requêtes du 26 novembre 1907 (Société d'établissements scolaires, à Limoges), — ou constatant que la société a été créée à la suite du renvoi des Frères des Ecoles Chrétiennes, comme instituteurs communaux, des écoles publiques d'une ville, en vue de maintenir l'enseignement religieux dans ladite ville : arrêt de la Chambre Civile du 25 octobre 1905 (Société anonyme des écoles chrétiennes libres de la ville de Reims) ;

6° De la qualité prise, dans divers documents, soit par un membre de l'association : arrêt de la Chambre des Requêtes du 28 avril 1896 (titre d'abbesse employé par une religieuse) (1), — soit par l'association elle-même : arrêt de la Chambre des Requêtes du 2 juillet 1907 (Société agricole et viticole de Kouba).

(1) Sirey, 1897.1.373.

CHAPITRE SECOND

Liquidation de la taxe d'accroissement

§ 1^{er}

ASSIETTE DE L'IMPÔT

La taxe d'accroissement — nous le savons — a remplacé un droit de mutation à titre gratuit, mais le changement a porté sur le mode de paiement de l'impôt, non sur la base de sa perception. La taxe annuelle doit donc être, en principe, calculée sur les biens et droits qui — à supposer que s'effectuât une transmission — seraient frappés du droit de mutation.

Ce sont :

1^o Les biens dont est propriétaire l'association ;

Conformément aux principes généraux, la propriété détenue sous condition résolutoire doit être assimilée à celle

acquise d'une manière définitive (1). Inversement, un bien n'est pas compris dans le patrimoine d'une association lorsque celle-ci en a seulement la propriété sous condition suspensive (2). Quant à la propriété apparente, elle n'équivaut, en la matière, à la propriété réelle que dans la mesure où cette assimilation est admise en droit fiscal. La Régie peut se prévaloir : soit des déclarations des parties affirmant, dans un acte soumis à l'enregistrement, une transmission de propriété non autrement constatée, soit, mais jusqu'à preuve contraire seulement, de présomptions de mutation effective.

Un arrêt de la Chambre des Requêtes du 14 novembre 1898 (3) a décidé qu'une congrégation autorisée est propriétaire apparente d'un immeuble acquis pour son compte sous la condition qu'elle recevra du Gouvernement l'autorisation d'acquérir, tant que cette autorisation n'a pas été accordée, — et que la taxe d'accroissement est, en conséquence, exigible sur la valeur dudit immeuble. Cette solution est erronée. La congrégation, en l'espèce, est réellement propriétaire — sous condition suspensive, il est vrai — de l'immeuble en question. Le propriétaire apparent est le tiers qui s'en est rendu acquéreur pour le compte de la congrégation. Cela est si vrai, qu'à son décès, cet immeuble devra acquitter le droit de mutation. Pourvu d'ailleurs que la congrégation possède l'immeuble en question, ce qui est le cas le plus normal,

(1) Impl. Cass. 27 janvier 1896 (Sirey, 1897.1.292; note de M. Wahl). Cf. Instruction Générale n° 3037 § 5.

(2) Cf. Cass. 28 novembre 1893 (Sirey, 1894.1.369; note de M. Wahl).

(3) Sirey, 1899.1.149 et note contraire de M. Wahl. Dans le sens de la Cour, *Répertoire général de l'Enregistrement*, supplément, V° Congrégation, page 149, n° 55.

la Régie est fondée à exiger d'elle, à un autre titre, le paiement de la taxe d'accroissement.

2° Les biens appartenant à l'association en usufruit (1) ;

Ceux sur lesquels elle exerce un droit réel ne lui conférant que certains des avantages de la propriété : droit d'usage ou d'habitation, emphytéose, servitude, antichrèse, — échappent à la taxe, l'association ne les « possédant » pas.

La première de ces deux solutions, seule, est admise en matière d'impôt sur le revenu.

3° Les biens appartenant à l'association en nue-propriété (2) ;

Ils échappent au contraire, on le sait, à l'impôt sur le revenu.

4° Les biens appartenant à l'association mais grevés, au profit de tiers, de droits réels d'usage ou d'habitation, d'emphytéose, d'antichrèse ;

5° Les biens possédés par l'association ;

C'est là une dérogation apportée au droit commun par les lois de 1884 et de 1893. Les biens, seulement possédés, ne sont pas soumis au droit de mutation entre-vifs, ou par décès. Deux motifs — assez faibles — ont été donnés pour justifier cette innovation. Le législateur a voulu assujettir à la taxe d'accroissement, dans la plus large mesure possible, les biens déjà atteints par l'impôt sur le revenu, exigible sur les biens possédés par les associations. En second lieu, les associations non autorisées, ne pouvant être propriétaires, auraient bénéficié d'une complète immunité. Cette dernière explication est sans valeur à l'égard des associations autorisées, mais la

(1) Cass. Requêtes, 28 mai 1894 (*Journal Enreg.*, n° 24389) ; Cass. Civile, 27 janvier 1896 (*Sirey*, 1897.1.192).

(2) Cass. Requêtes, 14 mai 1901 (*Sirey*, 1902.1.465 ; note de M. Wahl).

loi n'ayant fait, à leur égard, aucune réserve, les biens qu'elles possèdent doivent être, eux aussi, atteints par la taxe d'accroissement.

Il a été, conséquemment, fréquemment décidé que la taxe annuelle est due par une congrégation lorsqu'elle possède un immeuble acquis pour son compte mais non entré juridiquement dans son patrimoine, soit qu'elle n'ait pas d'existence légale, soit qu'elle n'ait pas reçu l'autorisation nécessaire pour acquérir (1). Cette solution est certaine en droit ; son exactitude, en équité, est très douteuse. L'immeuble dont il s'agit est la propriété apparente du tiers acquéreur ; il sera donc compris dans la déclaration de succession souscrite à son décès et acquittera deux fois l'impôt (2). Mais, outre que les textes sont formels, les travaux préparatoires de la loi du 16 avril 1895 ne permettent pas de se prononcer autrement. Le sens du mot « possédé » a été ainsi précisé à la Chambre des Députés par opposition au mot « occupé » : « Le mot « possédé », — a dit M. Ribot, Président du Conseil, — n'a pas le même sens que le mot « occupé ». Nous n'entendrons pas frapper du droit d'accroissement les biens qui seraient simplement occupés à titre précaire, par exemple, en location... » (3).

(1) Notamment, Cass. Requêtes, 14 novembre 1898 (Sirey, 1899.1.149; note de M. Wahl); Limoges, 16 mars 1901 (*Journ. Enreg.*, n° 26247); Instruction Générale n° 2190 § 9.

Cf. différemment : Binet, *Revue Critique*, 1900, page 280; Naquet, *Traité des droits d'enregistrement*, tome III, n° 1057.

C'est à la Régie qu'il appartient de prouver que le tiers acquéreur n'est qu'un prête-nom : Seine, 4 juin 1897 (*Rep. Per. Enreg.*, n° 9188). Elle peut faire cette preuve au moyen de présomptions : La Flèche, 7 novembre 1899 (*Journ. Enreg.*, n° 25774); Grasse, 12 août 1901 (*Rep. Per. Enreg.*, n° 10067).

(2) Instruction Générale n° 2705 § 6.

(3) Sirey, *Lois annotées*, 1895, page 1051, 1^{re} colonne, *in fine*.

Les biens d'une association sont encore possédés par elle lorsqu'ils sont sous séquestre. Le séquestre, en effet, n'est pas un possesseur mais un détenteur pour le compte d'autrui (1).

Les biens occupés par une association comme locataire, ou à tout autre titre précaire, n'entrent pas en ligne de compte pour la liquidation de la taxe d'accroissement. Cette solution est conforme au principe que la taxe annuelle, remplaçant un droit de mutation, ne peut être calculée que sur les biens ou droits susceptibles, par leur nature, d'accroître le patrimoine au profit duquel la transmission est réputée s'opérer. L'arrêt de la Chambre Civile du 27 janvier 1896 ci-dessus cité a décidé, il est vrai, le contraire, mais il a commis une erreur qui lui enlève toute autorité : il a appliqué à la taxe d'accroissement une disposition concernant l'impôt sur le revenu, lequel, en effet, frappe les biens simplement occupés par le redevable.

Les fruits et revenus des biens échappent également à la taxe annuelle.

Cette dernière n'atteint de même que les biens situés en France ; c'est là une application des principes généraux concernant les droits de mutation.

§ 2^{me}

BIENS EXCEPTIONNELLEMENT SOUSTRITS A L'IMPOT

Le législateur n'a apporté qu'une exception au principe de l'exigibilité de la taxe d'accroissement sur la totalité des

(1) Cf. Cass. Requêtes, 14 avril 1897 (Sirey, 1898. 1.289.)

biens dont une association a la propriété et la possession. Aux termes de l'article 3 de la loi du 16 avril 1895, les biens acquis avec l'autorisation du Gouvernement pour être affectés à des œuvres d'assistance gratuite ou aux œuvres des missions françaises à l'étranger peuvent être affranchis de la taxe d'accroissement par un décret rendu en Conseil d'Etat.

Pour les immeubles et les titres de rente, l'immunité ne peut être octroyée qu'autant qu'ils ont été acquis avec l'autorisation du Gouvernement. Quant aux meubles meublants, il résulte d'un Avis du Conseil d'Etat du 23 juillet 1896 qu'ils sont réputés, en l'absence de preuve contraire, avoir été acquis au moyen des revenus dont l'association a la libre disposition et que, cette acquisition n'étant pas soumise à l'autorisation gouvernementale, la Régie ne peut exiger que cette formalité ait été remplie pour faire bénéficier ces meubles de l'exemption, s'ils présentent les conditions d'affectation voulues par la loi. Cette solution, évidemment équitable, est pourtant en contradiction avec les termes de la loi, lesquels sont absolus (1).

L'affectation dont il s'agit est une affectation de fait, non une affectation de droit résultant d'un acte administratif.

Les demandes d'exemption ne sont pas instruites par la Régie mais par le Préfet (2). L'exemption, en outre, peut être prononcée d'office par le Gouvernement, car il s'agit d'un acte de la puissance publique susceptible de s'exercer spontanément, dès lors qu'aucune disposition spéciale n'a déter-

(1) Cf. Note de M. Wahl sous l'Avis du Conseil d'Etat ci-dessus (Sirey, *Lois annotées*, 1897, page 265). — et *Traité du régime fiscal des sociétés*, tome I, n° 962, page 485.

(2) Instruction Générale, n° 2882.

miné les conditions dans lesquelles il doit intervenir (1). Le Gouvernement jouit d'un pouvoir souverain pour accorder la dispense sollicitée.

Aucun recours n'est-il de même possible contre la décision gouvernementale supprimant une exemption précédemment octroyée, lors que les biens qui en étaient l'objet rentrent toujours dans les prévisions de la loi ?

M. Wahl le croit (2). D'après lui, les débats qui ont précédé le vote de la loi du 16 avril 1895 ont été trop précis sur ce point pour que le doute soit possible. Le rapporteur du budget à la Chambre des Députés a déclaré que ce serait au pouvoir exécutif, sous le contrôle des Chambres, qu'il appartiendrait de statuer sur les immunités, — et que les tribunaux n'auraient pas à intervenir. Le Ministre des Finances a encore été plus formel : « M. de Marcère », a-t-il dit ; « revendique comme un droit, pour les congrégations qui détiennent des biens affectés à certaines destinations charitables, de ne pas payer l'impôt. Mais il faudrait d'abord établir que c'est un droit, et je le conteste absolument ; cela, à aucun point de vue, n'a le caractère d'un droit. Le contraire est l'évidence même... » (3).

Peut-être cette opinion est-elle trop absolue. Le recours contentieux est certainement fermé aux associations. Mais celui pour excès de pouvoir ne leur reste-t-il pas ouvert ? L'affirmative paraît résulter de la suite du discours précédent : « Si, sans raison de fait », a ajouté le Ministre des

(1) Avis du Conseil d'Etat du 22 juillet 1899 (*Journ. Enreg.* n° 25935).

(2) Note dans Sirey, *Lois annotées*, 1897, page 265, ci-dessus ; *Traité du régime fiscal des sociétés*, tome I, n° 962.

(3) *Rep. Per. Enreg.*, n° 8539, page 405.

Finances, « sans que la destination des biens ait changé, uniquement parce qu'un ministre a telle ou telle conception politique ou obéit à telle passion, il défaisait l'œuvre de son prédécesseur, il y aurait le recours qui existe contre tous les actes qui interviennent après avis du Conseil d'Etat ; il y aurait le recours pour excès de pouvoir... ».

Quelles sont, d'ailleurs, d'après la jurisprudence, les conditions d'admissibilité de ce recours ? Elles sont au nombre de quatre. Il faut : *a*) qu'il y ait lésion d'un intérêt ; *b*) qu'un acte de l'autorité administrative soit intervenu ; *c*) qu'il n'existe aucun recours parallèle possible ; *d*) que l'acte attaqué soit vicié, notamment, de détournement ou d'abus de pouvoir. Or, en l'espèce, si l'association n'a aucun droit acquis à l'exemption, elle y a intérêt ; un décret a bien été rendu en Conseil d'Etat, qui a supprimé la dispense ; aucun recours n'est possible ni devant les tribunaux civils ni devant ceux administratifs ; un acte discrétionnaire, enfin, a été accompli par l'autorité compétente dans un but et dans un esprit autres que ceux en vue desquels la loi lui avait conféré le pouvoir de l'accomplir.

Pour échapper à tout recours, le décret en cause ne présente pas, quoiqu'on ait prétendu, le caractère d'un acte de gouvernement. Il ne constitue pas, en effet, la mesure de sûreté générale dans laquelle quelques-uns voient l'acte de gouvernement. Il ne rentre pas davantage dans la définition que donnent de ce dernier certains auteurs : « Les actes de gouvernement », écrit M. Jacquelin (1), « sont ceux qui ont pour objectif d'assurer le salut de l'unité politique. Ils sont

(1) *Principes dominants du contentieux administratif*, page 312.

tels parce qu'ils tendent à la représentation de la nation vis-à-vis des puissances étrangères... ou parce que, dans leur accomplissement, le pouvoir exécutif joue le rôle de lien et de modération à l'égard des autres pouvoirs. »

Si l'on admet, en la matière, l'exercice d'un recours pour excès de pouvoir, il pourra aboutir à l'annulation du décret qui avait retiré l'exemption et à la remise en vigueur de celui qui l'avait accordée.

§ 3^{me}

CALCUL DE L'IMPOT

La taxe d'accroissement est liquidée sur la valeur *brute* et *vénale* des biens qui en sont l'objet. Elle diffère par là des droits de mutation à titre gratuit et par décès dont elle tient lieu. Ceux-ci sont calculés sur la valeur en capital des biens qui y sont assujettis et la loi du 25 février 1901 a autorisé la déduction de certains éléments du passif successoral.

La valeur des biens est fixée par une déclaration estimative des parties. C'est ainsi que doit être déterminée la valeur en capital des rentes, perpétuelles ou viagères (1), — et même des créances, le texte (article 4 de la loi du 16 avril 1895) ne faisant aucune distinction. Ce dernier point, cependant, est controversé (2).

(1) Wahl, *Traité du régime fiscal des sociétés*, tome I, n° 968. Contra, Garnier, *Répertoire général*, supplément, V^o Congrégation, n° 105.

(2) Dans le sens ci-dessus, Wahl, *op. et loc. cit.* Contra, Maguéro, *Traité Alphabétique*, tome I, V^o Congrégation, n° 50.

D'après une règle traditionnelle dans la pratique fiscale, la valeur des titres cotés en Bourse est déterminée par le cours de la Bourse; le cours à adopter est celui moyen de l'année entière écoulée (1).

Depuis la loi du 25 février 1901, la taxe ne peut certainement être assise que sur la valeur exacte de la nue-propriété, même si cette dernière n'a pas encore acquitté par anticipation l'impôt pour la réunion de l'usufruit. Cette valeur est fixée par les parties elles-mêmes sous le contrôle de l'Administration, les règles d'évaluation posées par l'article 13 de la loi du 25 février 1901 étant inapplicables à la matière (2).

L'usufruit doit être, de même, estimé d'après sa propre valeur, non d'après celle de la pleine propriété.

Encore que la taxe d'accroissement soit due sur la valeur brute des biens possédés par l'association, les auteurs et la Régie admettent qu'il y a lieu d'en déduire les sommes détenues à titre précaire par l'association et qu'elle est ou sera dans l'obligation de restituer (3). Ces sommes, en effet, sont réputées ne pas lui appartenir. Cette solution se fonde, par analogie, sur ce qui a toujours été décidé en matière de droits de mutation par décès.

Droit d'enregistrement, enfin, la taxe d'accroissement se

(1) Bordeaux, 4 août 1897 (*Rev. Enreg.*, n° 1524).

(2) Wahl, Note sous Cass. Req., 14 mai 1901 (Sirey, 1902.1.465) et *Traité de droit fiscal*, tome II, n° 175.

Les parties peuvent, bien entendu, utiliser les présomptions tirées par la loi de 1901 de l'âge de l'usufruitier; mais ces dernières ne constituent, pour les déclarants et la Régie, que des présomptions simples, non des présomptions légales.

(3) Solutions des 2 mai 1883, 21 décembre 1886 et 23 mai 1887. Instruction Générale n° 2651-51.

calcule de 20 francs en 20 francs, sans fraction. Le minimum de chaque perception est de 0 fr. 25 centimes.

§ 4^{me}

TAUX DE L'IMPOT

Le taux de la taxe d'accroissement est de 0 fr. 30 % de la valeur précédemment spécifiée. Il est élevé à 0 fr. 40 % de la valeur des immeubles possédés par les associations non assujetties au droit de main-morte.

Le principal n'en est pas soumis aux décimes.

§ 5^{me}

CUMUL DE LA TAXE D'ACCROISSEMENT ET DES DROITS DE MUTATION

L'article 4 de la loi du 28 décembre 1880 porte que le droit d'accroissement doit être perçu, lors des « réversions » opérées par le décès ou la retraite d'un associé, « nonobstant toutes cessions antérieures faites entre vifs au profit d'un ou de plusieurs membres de l'association ».

Cette disposition, à laquelle la loi du 29 décembre 1884 n'a porté nulle atteinte, était considérée par la doctrine, antérieurement à la loi du 16 avril 1895, comme prohibant l'imputation du droit, de quelque nature qu'il fut, payé lors de la cession entre vifs, sur celui exigible au moment du décès

ou de la retraite du cédant. Cette interprétation — dont les conséquences étaient très rigoureuses, contraires à la règle traditionnelle de droit fiscal « *non bis in idem* » — était pourtant conforme à l'esprit de la loi. Celle-ci avait voulu éviter que les parties n'échappassent à la perception du droit d'accroissement de 9 % par des cessions entre vifs, passibles seulement du droit de 0,50 % ou de 5,50 %, décimes en sus, suivant les cas (1).

L'article 4 de la loi de 1880 a été maintenu par la loi de 1895, mais le fait générateur de l'impôt étant, dès lors, non plus le décès ou la retraite de l'un des associés mais l'existence d'une association rentrant dans des conditions déterminées, il ne peut plus être question de « cessions antérieures ». L'effet de la disposition en cause est alors de rendre exigible, en même temps que la taxe annuelle, le droit de mutation à titre onéreux sur les cessions de leurs droits consenties par les membres de l'association, soit à des tiers, soit à d'autres associés.

L'Administration a décidé, en ce sens, par une Solution du 25 novembre 1899 (2) dont l'esprit est passé dans l'Instruction Générale n° 3120 § 2 : 1° que le droit de mutation à titre onéreux et la taxe d'accroissement étant absolument distincts par leur cause et par leur objet et incombant à des débiteurs différents, le premier n'est pas imputable sur la seconde dont la perception demeure irrévocable et non sujette à restitution comme régulièrement faite.

(1) La Régie cependant avait hésité à refuser dans tous les cas l'imputation, effrayée elle-même des conséquences de la loi. (Cf. Solution du 2 février 1892, rapportée dans Sirey, 1894.1.319, et Note de M. Wahl sous cette Solution.)

(2) Sirey, 1901.2.256 et note. Cf. Instruction Générale n° 3199 § 9.

Cette règle de perception est trop en harmonie avec celles admises sous l'empire des lois précédentes, elle s'inspire trop fidèlement de l'esprit de fiscalité à outrance qui anime la loi de 1895, elle rencontre dans les textes et dans la différence de nature des droits en présence un appui trop certain, — pour pouvoir être sérieusement contestée. Quelques auteurs, cependant, n'ont pas manqué de comparer à la taxe d'accroissement celle annuellement exigible sur les titres au porteur et qui est représentative des droits de transmission entre vifs. Ce rapprochement est en lui-même exact mais ses conséquences ne doivent pas être exagérées. Elles se réduisent à ceci : de même que la taxe perçue sur les titres au porteur tient lieu des droits de mutation exigibles sur les transmissions effectuées et exonère celles-ci de tout autre impôt, de même la taxe d'accroissement couvre les accroissements réalisés, conformément aux statuts, au profit des associés restants. Mais elle ne peut remplacer les droits exigibles sur les transmissions qui n'ont pas pour effet d'opérer cet accroissement.

Les prétentions de la Régie, approuvées par presque tous les auteurs (1), ont été accueillies par deux arrêts de la Chambre Civile des 4 février 1903 et 8 août 1906 (2), ce dernier cassant un jugement du Tribunal de Lannion du 22 avril 1902 (3) ayant admis l'imputation.

(1) *Dictionnaire des droits d'enregistrement*, V^o Congrégation, n^o 251; Maguéro, *Traité alphabétique*, supplément, V^o Congrégation, n^o 22; Wahl, *Traité de droit fiscal*: tome I, n^o 409 et tome II, n^o 429, — *Traité du régime fiscal des sociétés*, tome I, n^o 997.

Contra, Garnier, *Répertoire général*, supplément, V^o Congrégation, n^o 46; *Rep. Per. Enreg.*, note sous art. 11251.

(2) Sirey, 1904.1.148 et 1907.1.195. Cf. impl. Cass. Req., 23 janvier 1895 (Sirey, 1895.1.294).

(3) Sirey, 1904.2.23.

De ce qui précède, il résulte qu'aucun droit n'est dû sur l'accroissement de la part sociale des associés défailants au profit de ceux restants. L'impôt alors exigible est perçu sous la forme forfaitaire de la taxe annuelle. Ceci n'est ni contestable, ni contesté. Le droit de mutation à titre onéreux, payé à tort lors de la réversion résultant du décès ou de la retraite d'un associé, est, en conséquence, imputable, à due concurrence, sur la taxe d'accroissement (1).

Mais cette dernière se cumule avec les droits de succession payés par les héritiers d'un associé pour la transmission, sur leur tête, des parts sociales de leur auteur. Aucune imputation n'est certainement possible entre des droits de nature différente — nous savons que la taxe d'accroissement n'est pas un droit de succession —, perçus à l'occasion de faits juridiques distincts, et entre les débiteurs desquels il n'y a aucune identité. Cette solution a-t-elle pour résultat, comme on l'a prétendu, de faire supporter deux impôts à une seule transmission ? Nous ne le pensons pas. Il y a, en l'espèce, deux mutations distinctes : l'une, réelle, au profit des héritiers de l'associé décédé ; l'autre, fictive, au profit de l'association. Chacun des droits perçus correspond à l'une de ces transmissions. L'application des principes étant ainsi sauvegardée, nous faisons d'ailleurs, au point de vue de l'équité, les réserves les plus expresses sur les principes eux-mêmes.

La Cour de Cassation s'est, en la matière, prononcée en faveur de la non-imputation par deux arrêts : l'un, de la Chambre Civile, du 4 février 1903 ; l'autre, de la Chambre des

(1) Chartres, 8 avril 1903 (*Rep. Per. Enreg.*, n° 10571).

Requêtes, du 19 mai 1908 (1). Cette jurisprudence est généralement approuvée en doctrine (2).

La taxe d'accroissement, enfin, et le droit de transmission, dû par l'association dont le capital est divisé en actions, ne sont pas davantage compensables. De nature juridique différente, ils sont en outre dus à l'occasion de faits distincts.

(1) Respectivement : Sirey, 1904.1.147 et *Rep. Per. Enreg.*, n° 11689 (note contraire).

(2) Wahl, *Traité du régime fiscal des sociétés*, tome I, n° 999; Maguéro, *Traité alphabétique*, supplément, V° Congrégation, n° 22 bis.

Contra, Garnier, *Répertoire général*, supplément, V° Congrégation, n° 46 (implicite).

CHAPITRE TROISIÈME

Recouvrement de la taxe d'accroissement

Les lois de 1880, 1884 et 1895 contiennent, à ce sujet, toute une réglementation de pure forme s'adressant surtout aux préposés de l'Administration et ne présentant aucun intérêt doctrinal. D'autre part, certaines mesures de contrôle ou de coercition, prévues par les mêmes lois, ne sont pas spéciales à la taxe d'accroissement mais constituent des applications, à son égard, de dispositions d'ordre plus général. Nous pourrions donc nous borner souvent à insérer de courtes indications et des renvois au droit commun fiscal.

§ 1^{er}

BUREAU — DÉCLARATION — PÉNALITÉS — CONTROLE DE LA RÉGIE

La taxe d'accroissement doit être payée au bureau « de l'enregistrement du siège social désigné à cet effet ». La règle est générale et s'applique même aux associations dénuées de personnalité civile (1). La loi de 1895, article 4, a tranché sur ce point, dans le sens de la négative, la question très discutée, sous l'empire des lois précédentes, de savoir si le droit devait être payé dans chacun des bureaux dans le ressort desquels l'association avait des biens.

La taxe est perçue sur la remise d'une déclaration détaillée faisant connaître distinctement la consistance et la valeur des biens de l'association, et contenant, notamment, un état estimatif du mobilier dressé par nature et nombre d'objets.

La taxe doit être acquittée dans les trois premiers mois de chaque année.

Son défaut de paiement dans ce délai est puni d'un demi-droit en sus. Un droit en sus est exigible en cas d'omission ou d'insuffisance d'évaluation commises dans la déclaration.

Les lois ont abondamment pourvu l'Administration de moyens de contrôle.

Elle peut recourir à l'expertise non seulement pour les immeubles mais encore pour les meubles. Aucun doute n'est possible à ce sujet depuis la loi de 1895 (article 6). Cette expertise est faite suivant le mode et dans les formes déter-

(1) Chartres, 8 avril 1903, précité (*Rep. Per. Enreg.*, n° 10571).

minés par les articles 17 et 18 de la loi du 22 frimaire an VII et 15 de la loi du 23 août 1871. Elle ne peut être demandée que pendant une année.

La Régie, en outre, a le droit, d'après l'article 9 de la loi du 29 décembre 1884, de se faire représenter les livres, registres et documents quelconques en la possession des associations, sans aucune exception ni réserve. Le refus de communication est puni d'une amende de 100 à 1.000 francs, décimes en sus. Ce droit d'investigation est une extension de celui organisé par l'article 7 de la loi du 21 juin 1875 à l'égard des sociétés commerciales. Il doit donc s'exercer de la manière et dans les conditions prévues par cette loi (1).

Il peut porter sur les documents antérieurs à la loi du 29 décembre 1884 : arrêt de la Chambre des Requêtes du 16 mai 1889 (2).

L'association ne saurait, pour s'y soustraire, prétendre qu'elle n'a ni registres, ni documents. Pour établir leur existence, les tribunaux peuvent invoquer des présomptions de toute nature tirées, notamment, soit de l'importance, soit du mode d'organisation de l'association ou de son personnel, soit de l'idée que, vraisemblablement, les règles d'une bonne administration ont été observées, soit de la nécessité de la tenue d'une comptabilité pour le règlement des intérêts pécuniaires de l'association. La jurisprudence est constante en ce sens (3).

(1) Instructions Générales nos 2712 § 1^{er} et 2788.

(2) *Rep. Per. Enreg.*, n° 7271.

(3) Cassation : 16 mai 1890 (Sirey, 1890.1.274); 19 mars 1895 (Sirey, 1896.1.102); 28 avril 1896 (Sirey, 1897.1.373; note de M. Wahl). Adde, Instructions Générales nos 2780 § 8 et 2190 § 9.

L'exercice de ce droit qui, en raison de son caractère inquisitorial, a rencontré dans la pratique de nombreuses résistances (1), a beaucoup perdu de son importance depuis la loi de 1895. La Régie n'a plus intérêt à connaître les mouvements survenus dans le personnel des associations puisque le droit d'accroissement est perçu par abonnement.

§ 2^{me}

POURSUITES

A qui peut être judiciairement réclamé le paiement de la taxe d'accroissement ?

La question doit être examinée distinctement suivant que l'association, dont l'existence donne naissance à la taxe, est une congrégation autorisée, — ou une association non autorisée ni déclarée et comme telle dépourvue de personnalité morale.

Les congrégations autorisées sont seules, à l'exclusion de leurs membres, débitrices de l'impôt. C'est là une conséquence de la personnalité civile qui leur est reconnue (2). Personnes morales, les taxes établies sur elles sont dues par elles personnellement ; c'est donc elles aussi qui sont exposées pour

(1) Très longue liste d'arrêts de la Cour de Cassation et surtout de jugements de Tribunaux d'Instance précisant les circonstances dans lesquelles la communication est due et les conditions dans lesquelles elle s'effectue, dans le *Répertoire général de l'Enregistrement*, supplément, V^e Congrégation, page 153, n^o 75.

(2) Wahl, *Traité de droit fiscal*, tome II, n^{os} 329 et 330 ; *Traité du régime fiscal des sociétés*, tome I, n^o 985 ; Notes sous Cassation, 22 mars 1892, 21 novembre 1898, 30 et 31 juillet 1900, ci-après cités.

leur recouvrement à l'action de la Régie. Sans doute, on a prétendu que l'article 9 de la loi du 29 décembre 1884 avait détruit cette personnalité au point de vue fiscal parce qu'il considère chaque congréganiste comme propriétaire d'une part du patrimoine commun. Mais l'objection — fut-elle fondée — est aujourd'hui sans valeur, la loi du 16 avril 1895 ayant transformé le droit d'accroissement en une taxe annuelle. Il n'était, en tout cas, nullement nécessaire, pour fonder le droit de poursuite de la Régie contre les congrégations elles-mêmes, d'invoquer, comme l'a fait la Chambre des Requêtes dans un arrêt du 22 mars 1892 (1), ledit article 9 de la loi de 1884 aux termes duquel « les impôts établis par la loi de 1880 seront payés par toutes les congrégations... et associations autorisées ou non autorisées... ». La Cour en a conclu que les congrégations autorisées sont débitrices du droit d'accroissement d'après le texte même de la loi, celle-ci disposant en termes exprès que cet impôt sera payé par elles.

L'article précité assimilant les unes aux autres les associations autorisées et celles qui ne le sont pas, le raisonnement de la Chambre des Requêtes devait la conduire à décider que les associations non autorisées sont, elles aussi, débitrices personnelles de l'impôt. Un arrêt du 21 novembre 1898 (2) n'y a pas manqué. Il prononce que « la taxe d'accroissement doit être directement payée par les congrégations, communautés et associations religieuses autorisées ou non autorisées... ».

Cette assimilation entre les associations autorisées et celles qui ne le sont pas est inadmissible. Une association dénuée de

(1) Sirey, 1892.1.465 (Note de M. Wahl).

(2) Sirey, 1899.1.193 (Note de M. Wahl).

personnalité civile, être inexistant, collectivité sans patrimoine, ne peut pas être débitrice de la taxe d'accroissement. C'est à ses membres, à eux seuls, qu'en incombe le paiement puisqu'elle est assise sur leurs biens. Une action dirigée contre une association non autorisée, d'autre part, est une arme vaine entre les mains de la Régie, faute de biens sur lesquels puisse se poursuivre l'exécution.

Aussi la Chambre des Requêtes est-elle, au moins partiellement, revenue sur son interprétation. Ce revirement, déjà sensible dans un arrêt du 30 juillet 1900 (1), s'est achevé par deux arrêts des 31 juillet 1900 et 27 mars 1901 (2). Sans indiquer comment elle conciliait sa nouvelle doctrine avec le principe posé par l'arrêt du 21 novembre 1898 et qu'elle semble avoir maintenu, la Cour a décidé que la Régie, par cela même qu'elle a l'association non autorisée pour débitrice, peut actionner ses membres pris en leur qualité et recouvrer l'impôt sur les biens de l'association dont ils sont détenteurs.

Il n'est pas douteux que cette action de l'Administration s'étende encore aux biens de l'association détenus par un tiers. Décider le contraire serait procurer aux associations un trop facile moyen de tenir le fisc en échec.

Mais les membres de l'association non autorisée n'étant pas, dans le système de la Cour de Cassation, personnellement responsables de l'impôt, les biens possédés et exploités par eux pour leur propre compte et à leur profit personnel, échappent aux poursuites de la Régie (3).

(1) Sirey, 1901.1.529 (Note de M. Wahl).

(2) Sirey, 1901.1.531 (Note de M. Wahl) et 1901.1.535.

(3) C'est encore ce qui résulte implicitement de Cass. Req., 19 mai 1908 précité (*Rep. Per. Enreg.*, n° 11689).

La Chambre des Requêtes n'a donc pas rompu complètement avec ses premiers errements pour adopter la théorie qui seule découle juridiquement du défaut de personnalité de l'association : la responsabilité personnelle des associés vis-à-vis de l'impôt. Faussée dès son origine, la doctrine de la Cour est contradictoire dans son principe et insuffisante dans ses effets. Si l'association, en effet, est seule débitrice de l'impôt, sur quelle base fonder une poursuite exercée sur des biens qui, quelle que soit leur destination, sont indivis entre les associés et constituent ainsi une fraction du patrimoine de chacun d'eux ? Le droit de poursuite suppose une créance du poursuivant contre la personne qui en est l'objet, et la Chambre des Requêtes, par hypothèse, se refuse à en admettre l'existence.

L'action en recouvrement de la taxe d'accroissement est valablement dirigée : s'il s'agit d'une congrégation autorisée, contre son représentant légal ; pour les autres associations, contre tout membre qui leur est agrégé à un titre quelconque. Un arrêt de la Chambre des Requêtes du 13 novembre 1900 (1) a décidé que cette dérogation aux principes du droit commun est générale et ne comporte aucune distinction. Elle n'est pas limitée à la partie de la procédure dont l'objet est de fixer le quantum de la taxe ; elle s'étend aux moyens d'exécution par lesquels peut être assuré son paiement, notamment à la procédure de saisie immobilière.

(1) Sirey, 1901.1.533; Instructions Générales nos 3061 § 4 et 3157 § 2.

§ 3^{me}

PRIVILÈGE DU TRÉSOR

L'article 7 § 1^{er} de la loi du 16 avril 1895 a étendu au recouvrement de la taxe d'accroissement et des amendes prononcées pour en assurer l'exacte perception, le privilège que l'article 32 de la loi du 22 frimaire an VII confère au Trésor sur les revenus des biens soumis au droit de mutation par décès.

§ 4^{me}

PRESCRIPTIONS

La loi du 16 avril 1895 ne dit rien des prescriptions applicables au recouvrement de la taxe d'accroissement. Un jugement du Tribunal de Vannes du 9 mai 1901 (1) a prétendu, à la vérité, que la question avait été prévue par la loi de 1895 et même qu'elle y avait été tranchée dans le sens de la prescription décennale. Il a fondé son opinion sur l'article 9 de ladite loi d'après lequel « toute prescription qui serait acquise pendant le délai de six mois accordé pour l'option entre l'ancien mode de perception et le nouveau sont suspen-

(1) *Rev. Enreg.*, n° 2743. (Jugement cassé par l'arrêt de la Chambre Civile du 7 janvier 1908 ci-après cité).

dues jusqu'à l'expiration de ce délai augmenté d'un mois ». Ce texte suppose la possibilité d'une prescription acquise, dans les six mois de la promulgation de la loi, aux associations : une prescription courait donc au profit de celles-ci et ce ne pouvait être celle de trente ans, ce laps de temps ne s'étant pas encore écoulé depuis la loi du 28 décembre 1880. L'argumentation n'est pas décisive. Antérieurement à la loi de 1895, les associations bénéficiaient d'une prescription biennale, pour insuffisance de perception, et d'une prescription de cinq et de dix ans, quand le droit d'accroissement était dû à la suite d'un décès. Ces prescriptions sont celles qu'a voulu suspendre le texte cité.

La question, en réalité, demeure entière. Il faut, pour la résoudre, suppléer au silence de la loi d'après les données générales du droit fiscal.

Or la taxe d'accroissement, bien qu'un impôt direct, est fictivement considérée par la loi, nous le savons, comme un droit de mutation immobilière. C'est ce qui résulte, indépendamment de l'article 10 de la loi du 16 avril 1895 auquel nous avons déjà fait allusion, des dispositions de la même loi concernant : les pénalités (article 5), le mode de preuve des fraudes (article 6), le privilège du Trésor (article 7).

Mais, droit de mutation, la taxe annuelle n'est pas un droit de mutation par décès. Cette assimilation, admise par quelques jugements (1), doit être rejetée. Nous avons vu en effet que la taxe d'accroissement, pour avoir remplacé un droit de

(1) Troyes, 23 janvier 1901 (Sirey, 1902.2.220); Vannes, 9 mai 1901, précité; Seine, 17 mai 1902 (Sirey, 1903.2.220); Troyes, 18 janvier 1905 (*Rep. Per. Enreg.*, n° 11048).

En ce sens, Garnier, *Rep. Per. Enreg.*, note sous l'article 11048 ci-dessus.

donation et un droit de succession, ne représente pas plus l'un que l'autre. Elle tient simplement lieu d'un droit de mutation, sans autre qualificatif.

De ces deux constatations, nous pouvons tirer les conséquences suivantes :

1^o Les insuffisances de perception et les restitutions de droits sont soumises à la prescription biennale établie par l'article 61, n^o 1, alinéas 1 et 2, de la loi du 22 frimaire an VII; la même prescription est applicable aux pénalités ;

2^o L'action de la Régie, pour défaut de paiement de la taxe ou pour omission dans la déclaration, est seulement éteinte par la prescription trentenaire ;

Les lois du 22 frimaire an VII (article 61, n^{os} 2 et 3) et du 18 mai 1850 (article 11) n'ont, en effet, dans ces deux cas, instauré des prescriptions de cinq et dix ans que pour les droits de succession. Le caractère exceptionnel de ces prescriptions abrégées empêche de les étendre à une taxe qui ne présente pas le caractère exclusif d'un droit de mutation (1).

3^o La disposition finale de l'article 61 de la loi du 22 frimaire an VII d'après laquelle, quand la Régie a commencé des poursuites interruptives de prescriptions, « celles-ci sont

(1) Naquet, *Traité des droits d'enregistrement*, tome III, n^o 1060; Wahl: *Traité de droit fiscal*, tome II, n^o 456, — *Traité du régime fiscal des sociétés*, tome I, n^{os} 1004 et 1005, — Notes sous Morlaix, 26 avril 1899 (Sirey, 1903.2.220) et Cass. 15 avril 1899 (Sirey, 1899.1.418); Binet, *Revue Critique*, 1908, pages 458 et suivantes.

Cass. Req., 4 novembre 1907 (*Journ. Enreg.*, n^o 27376); Cass. Civile, 7 janvier 1908 (*Rep. Per. Enreg.*, n^o 11587); Vervins, 2 novembre 1900 (*Journ. Enreg.*, n^o 26026); Morlaix, 26 avril 1899, ci-dessus; La Flèche, 3 mars 1903 (*Rep. Per. Enreg.*, n^o 10762); Béthune, 27 décembre 1905 (*Journ. Enreg.*, n^o 27376).

Instruction Générale n^o 3255 § 4.

irrévocablement acquises si les poursuites commencées sont interrompues pendant une année », n'est pas applicable à la taxe d'accroissement. Elle est étrangère en effet à la prescription trentenaire et, conséquemment, à la matière qui nous occupe (1).

Il nous reste à signaler que le Tribunal de Nogent-le-Rotrou, dans son jugement du 15 mars 1907 déjà cité (2), après avoir déclaré que la taxe d'accroissement « restait depuis la loi de 1895 un impôt indirect », a ajouté « qu'il n'est ni contesté ni contestable que les impôts indirects se prescrivent par dix ans ». Nous laissons au Tribunal la responsabilité de cette singulière affirmation dont l'exactitude n'est ni démontrée ni surtout démontrable.

(1) Cass. civile, 7 janvier 1908, ci-dessus.

(2) *Journ. Enreg.*, n° 27647.

CONCLUSION

L'étude que nous venons de faire des stipulations d'accroissement et de réversion en droit fiscal ne dément pas ce que nous avons dit, dans notre Introduction, sur la manière dont l'Administration de l'Enregistrement a envisagé et résolu les problèmes de perception, assez variés, auxquels elles donnent lieu.

Dans les hypothèses se rattachant aux principes généraux de la législation civile et fiscale, la doctrine de la Régie apparaît trop souvent incertaine, erronée et même contradictoire. Les obscurités et les défaillances doctrinales ne sont pas davantage faites rares dans la matière très spéciale du droit d'accroissement, régie par les lois de 1880, 1884 et 1895.

Nous serions heureux d'avoir introduit quelques clartés

dans un amas de décisions accumulées depuis un siècle, d'avoir mis au jour quelques-unes de leurs défectuosités et d'avoir indiqué de préférables solutions.

Vu :

Le Président,

Albert WAHL.

Vu :

Le Doyen,

Ch. LYON-CAEN.

Vu et permis d'imprimer :

Le vice-Recteur de l'Académie de Paris,

L. LIARD.

INDEX BIBLIOGRAPHIQUE

BASTINÉ. *Théorie du droit fiscal dans ses rapports avec le notarial*. 2^{me} édition. Bruxelles, 1878. Tome II.

CHAMPIONNIÈRE et RIGAUD. *Traité des droits d'enregistrement*. 2^{me} édition. Paris, 1851. Tomes III et IV; Supplément.

DALLOZ. *Répertoire méthodique et alphabétique de législation, de doctrine et de jurisprudence. Supplément. Vis Culte et Enregistrement*.

Gabriel DEMANTE. *Principes de l'enregistrement en forme de commentaire de la loi du 22 frimaire an VII*. 4^{me} édition, 2^{me} tirage. Paris, 1897. Tome II.

Dictionnaire des droits d'enregistrement, de timbre, de greffe et d'hypothèques, par les Rédacteurs du Journal de l'Enregistrement et des Domaines. 4^{me} édition, Paris, 1907-1908, V^o Congrégation; 3^{me} édition, 4^{me} tirage, Paris, 1881, V^o Réversion.

GARNIER. *Répertoire général et raisonné de l'enregistrement, des domaines, et des hypothèques*. 7^{me} édition, 2^{me} tirage. Paris, 1901. *Supplément*. Paris, 1903. Vis Accroissement, Congrégation, Société.

MAGUÉRO. *Traité alphabétique des droits d'enregistrement, de timbre et d'hypothèques*. Paris, 1897. *Supplément*. 2^{me} édition. Paris, 1906, V^{is} Congrégation, Réversion, Société.

NAQUET. *Traité théorique et pratique des droits d'enregistrement*. 2^{me} édition. Paris, 1899. Tomes II et III.

PRIMOT. *Actions et Obligations* (Supplément au *Dictionnaire des droits d'enregistrement*).

RAGONNET. *De la réversion et des droits de mutation auxquels elle donne naissance* (Thèse pour le doctorat). Caen, 1907.

RÉMONDIÈRE. *Traité des réversions de propriété (accroissement dans les congrégations religieuses) d'usufruit et de rente viagère devant la loi fiscale*. Paris, 1886.

RIGAL. *Les accroissements et les réversions en droit fiscal*. *Journal du notariat*, 1906, pages 481 et 577.

SCHICKS. *Dictionnaire des droits d'enregistrement, de succession et de timbre*. Bruxelles, 1899-1906. V^o Accroissement dans les acquisitions en commun.

SIREY. *Tables décennales du Recueil Général des Lois et Arrêts*. V^{ls} Communauté ou Congrégation religieuse et Enregistrement.

Albert WAHL. *Traité de droit fiscal*. Paris, 1902. Tomes I et II.

— *Traité du régime fiscal des sociétés et des valeurs mobilières*. Paris, 1909.

— *Notes de jurisprudence au Recueil de Sirey*, années 1889-1909.

TABLE DES MATIÈRES

	PAGES
Introduction.	
§ 1 ^{er} Les notions d'accroissement et de réversion en droit civil.....	1
§ 2 ^{me} L'accroissement et la réversion en droit fiscal	5
§ 3 ^{me} Méthode; terminologie; plan.....	6
§ 4 ^{me} Sources	9
PREMIERE PARTIE. — Clauses d'accroissement et de réversion de toute propriété.	
Différenciation des hypothèses à examiner.....	12
Chapitre premier. — De l'accroissement entre co-propriétaires indivis.	
<i>Section I. Indivisaires étrangers.</i>	
§ 1 ^{er} Nature de la clause d'accroissement.....	15
§ 2 ^{me} Droits fixe et proportionnel exigibles :	
I. Droit fixe	18
II. Droit proportionnel	19
§ 3 ^{me} Nature et quotité du droit proportionnel..	24
§ 4 ^{me} Délai de paiement; pénalité, prescription..	25
<i>Section II. Indivisaires mariés.</i>	
§ 1 ^{er} Accroissement stipulé dans le contrat de mariage	28
§ 2 ^{me} Accroissement stipulé dans une acquisition faite par deux époux mariés sous un régime exclusif de communauté :	
I. Efficacité de la clause d'accroissement....	30
II. Nature de la clause d'accroissement; conséquences fiscales	32

	PAGES
§ 3 ^{me} Accroissement stipulé dans une acquisition réalisée par des époux communs en biens :	
I. Efficacité de la clause d'accroissement; théories diverses	35
II. Conséquences fiscales des théories pro- posées	38
Chapitre second. — De l'accroissement entre associés.	
§ 1 ^{er} Exigibilité des droits fixe et proportionnel..	41
§ 2 ^{me} Nature et taux du droit proportionnel :	
I. Accroissement de droits dans une société personne morale	47
II. Accroissement de droits dans une société dépourvue de personnalité morale.....	51
III. Accroissement de droits sur des éléments déterminés de l'actif social.....	51
§ 3 ^{me} Liquidation du droit proportionnel.....	52
§ 4 ^{me} Délai d'enregistrement; pénalité; prescrip- tions :	
I. Délai; pénalité.....	55
II. Prescriptions	56
Chapitre troisième. — Clause de réversion de toute propriété.	58
DEUXIEME PARTIE. — Clauses d'accroissement et de réversion de rentes viagères.	
Hypothèses à examiner.....	62
Chapitre premier. — Clause d'accroissement entre personnes autres que des époux.	
§ 1 ^{er} Caractère de la clause.....	64
§ 2 ^{me} Théories de la jurisprudence et de la Régie; non exigibilité des droits fixe et proportionnel.	66
§ 3 ^{me} Systèmes doctrinaux.....	69
Chapitre second. — Clause d'accroissement entre époux.	
<i>Section I. Rente viagère constituée par l'aliénation si- multanée de biens propres à chacun des époux.....</i>	71
<i>Section II. Rente viagère constituée par l'aliénation de biens communs.</i>	
§ 1 ^{er} Théorie de la jurisprudence et de la Régie..	74
§ 2 ^{me} Critique de la théorie jurisprudentielle....	77
§ 3 ^{me} Systèmes doctrinaux.....	81
§ 4 ^{me} Développement du système de la juris- prudence :	

	PAGES
I. Donation mutuelle par les époux au survivant d'eux du montant de la récompense	87
II. Dispense de récompense par des enfants donataires; condition de cette dispense; hypothèse d'un partage d'ascendants de biens communs moyennant une rente viagère réversible	90
III. Dispense de récompense par les héritiers du conjoint prédécédé dans la liquidation de la communauté	94
IV. Renonciation de la femme survivante à la communauté	95
§ 5 ^{me} Calcul de la récompense :	
I. Objet de la récompense	97
II. Montant de la récompense	102
§ 6 ^{me} Stipulation d'accroissement partiel	104
Chapitre troisième. — Clause de réversion de rente viagère.	
<i>Section I. Réversion de rente viagère s'opérant du stipulant à un tiers.</i>	
§ 1 ^{er} Caractère de la convention	105
§ 2 ^{me} Droits fixe et proportionnel exigibles	108
§ 3 ^{me} Liquidation du droit proportionnel	110
§ 4 ^{me} Conséquences fiscales de la non-efficacité de la clause de réversion	112
<i>Section II. Réversion de rente viagère stipulée entre époux dans l'aliénation de biens propres et de biens communs.</i>	
§ 1 ^{er} Aliénation onéreuse de biens propres et communs	115
§ 2 ^{me} Partage d'ascendants de biens propres et communs	116
§ 3 ^{me} Donation ordinaire de biens propres et communs	118
<i>Section III. Réversion de rente viagère s'opérant d'un tiers à un tiers.</i>	
Hypothèses à examiner; rente viagère créée par contrat de mariage	
§ 1 ^{er} Rente viagère réversible au profit de l'époux survivant	121
§ 2 ^{me} Rente viagère réversible au profit des enfants nés du mariage	123

	PAGES
TROISIEME PARTIE. — Clauses d'accroissement et de réversion d'usufruit.	
Examen des hypothèses.	128
Chapire premier. — De l'accroissement entre acquéreurs conjoints d'un usufruit.	
<i>Section I. Indivisaires étrangers.</i>	
§ 1 ^{er} Droit fixe.	130
§ 2 ^{me} Droit proportionnel de mutation.	131
<i>Section II. Indivisaires mariés.</i>	
§ 1 ^{er} Epoux soumis à un régime de non communauté.	134
§ 2 ^{me} Epoux communs en biens.	134
Chapitre second. — De l'accroissement d'usufruit entre co-vendeurs et co-donateurs.	
§ 1 ^{er} Théorie de la jurisprudence et de la Régie. .	136
§ 2 ^{me} Critique de cette théorie :	
I. Distinction des hypothèses.	139
II. Aliénation onéreuse.	141
III. Aliénation à titre gratuit.	144
IV. Conclusion.	147
§ 3 ^{me} Développement de la doctrine administrative :	
I. Accroissement d'usufruit de biens communs stipulé dans le contrat de mariage.	149
II. Accroissement d'usufruit de biens communs n'excédant pas les droits de l'époux survivant.	150
III. Renonciation de la femme survivante à la communauté.	152
Chapitre troisième. — Clause de réversion d'usufruit.	153
QUATRIEME PARTIE. — Les clauses d'accroissement et de réversion au point de vue de l'exigibilité des droits de timbre.	
Questions à examiner; ce qu'il faut entendre par une disposition « dépendante ».	154
§ 1 ^{er} Acquisition en commun d'immeubles avec clause d'accroissement :	
I. Acquéreurs autres que des époux.	156
II. Acquéreurs mariés sous un régime de non communauté.	157

	PAGES
III. Acquéreurs communs en biens.....	157
§ 2 ^{me} Vente d'immeubles moyennant une rente viagère réversible :	
I. Stipulation d'accroissement de rente viagère entre co-vendeurs autres que des époux.....	158
II. Stipulation d'accroissement de rente viagère entre deux époux co-vendeurs de biens propres à chacun d'eux.....	159
III. Stipulation d'accroissement de rente viagère entre deux époux co-vendeurs de biens communs.....	159
IV. Rente viagère réversible sur la tête d'un tiers.....	160
§ 3 ^{me} Acquisition conjointe d'usufruit immobilier avec clause d'accroissement.....	160
§ 4 ^{me} Vente d'immeubles avec stipulation d'accroissement d'usufruit réservé.....	161
CINQUIEME PARTIE. — De l'accroissement en matière d'association et de la taxe d'accroissement.	
Aperçu de la législation; nature de la taxe d'accroissement	163
Chapitre premier. — Associations soumises à la taxe d'accroissement.	
<i>Section I. Conditions générales d'exigibilité de l'impôt.</i>	
§ 1 ^{er} Existence d'une société; exclusion des indivisions	169
§ 2 ^{me} Existence d'une société ne distribuant pas ses revenus, — ou association :	
I. Exclusion des sociétés civiles et commerciales.....	171
II. Exclusion des collectivités religieuses à but lucratif	173
III. Collectivités à forme commerciale	177
IV. Collectivités dont l'objet n'est pas de distribuer leurs produits en tout ou en partie	178
V. Clause fictive de répartition des bénéfices..	181
§ 3 ^{me} Conditions non exigées.....	182
<i>Section II. Conditions spéciales aux associations non religieuses.</i>	
§ 1 ^{er} Associations douées de la personnalité morale	185

	PAGES
§ 2 ^{me} Clause d'adjonction.....	187
§ 3 ^{me} Clause de réserve.....	189
<i>Section III. Régime spécial aux collectivités religieuses..</i>	194
<i>Section IV. Détermination des collectivités religieuses :</i>	
§ 1 ^{er} Opinions doctrinales :	
I. Théorie de l'association religieuse caractérisée par ses membres.....	199
II. Théorie de l'association religieuse caractérisée par son but.....	205
III. Théories diverses	207
§ 2 ^{me} Jurisprudence	208
§ 3 ^{me} Solutions de la Régie	211
§ 4 ^{me} Développement de la jurisprudence :	
I. Application et confirmation du principe que l'association religieuse est celle « constituée à titre principal et prédominant dans un but religieux ».....	212
II. Détermination du « but religieux ».....	213
III. Etablissement du but religieux; présomptions	219
 Chapitre second. — Liquidation de la taxe d'accroissement.	
§ 1 ^{er} Assiette de l'impôt.....	221
§ 2 ^{me} Biens exceptionnellement soustraits à l'impôt	225
§ 3 ^{me} Calcul de l'impôt	229
§ 4 ^{me} Taux de l'impôt.....	231
§ 5 ^{me} Cumul de la taxe d'accroissement et des droits de mutation.....	231
 Chapitre troisième. — Recouvrement de la taxe d'accroissement.	
§ 1 ^{er} Bureau; déclaration; pénalités; contrôle de la Régie.....	237
§ 2 ^{me} Poursuites	239
§ 3 ^{me} Privilège du Trésor.....	243
§ 4 ^{me} Prescriptions	243
 Conclusion	247
 Index bibliographique	249

Maurice DORMANN, Imprimeur

16, Rue Saint-Mars, 16

ÉTAMPES (S.-&-O.).